دكتور علي محروس شادي
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - جامعة الينوي بأمريكا
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس
عضو اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد

النظام المحاسبي الموحد

تأصيل علمي ◇ تطبيق عملي

الناشر
مكتبة عين شمس
٤٤ شارع القصر العيني

دكتور علي محروس شادي
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - جامعة الينوي بأمريكا
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس
عضو اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد

النظام المحاسبي الموحد

تأصيل علمي ◇ تطبيق عملي

الناشر
مكتبة عين شمس
٤٤ شارع القصر العيني

بسم الله الرحمن الرحيم

اهـــــداء

الى ابى ..

وامـــى ..

وزوجتى واولادى ..

ذكرى حب ووفاء وولاء ..

دكتور علــى محـــروس شـــادى

تقديم الكتاب

صدر النظام المحاسبى الموحد بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ ، واصبح تطبيق هذا النظام ملزما بالنسبة لجميع الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت المالية .

وقد تكفل الفصل الأول من النظام بتوحيد الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات المالية ، وقد تم ربط الدليل بحسابات التكاليف عن طريق حسابات مراقبة لكل من مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية ومراكز العمليات الراسمالية .

وخصص الفصل الثانى من النظام للأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، اذ انه من المعروف ان هناك تباينا فى وجهات نظر الكتاب والمحاسبين بهذا الخصوص ، فكان منطقيا أن يتعرض لها النظام المحاسبى بغرض توحيدها مع التزام الوحدات الاقتصادية بها عند تطبيق النظام .

اما الفصل الثالث من النظام فقد خصص للحسابات والقوائم الختامية ، وطبقا للنظام يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد فى نهاية كل سنة مالية القوائم والحسابات الختامية التالية : الميزانية ، وقائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية ، وحساب العمليات الجارية ، وحساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر ، وقوائم الموازنة النقدية .

وخصص الفصل الرابع من النظام للموازنات التخطيطية ، فيبين هذا الفصل قواعد هذه الموازنات وانواعها وعرض لنماذجها والتعريف بها ، وقسمت هذه الموازنات الى ثلاث أنواع رئيسية وهى الموازنة العينية ، والموازنة المالية ، والموازنة النقدية .

وبحثنا ينصب على التأصيل العلمى والتطبيق العملى للنظام المحاسبى الموحد متناولا الجوانب التالية من النظام المحاسبى الموحد .

أولا : شرح الحسابات الواردة بالدليل المحاسبى من حيث تبويبها وترابطها والاتجاهات والقواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل مجموعة من هذه الحسابات ، وكأمر طبيعى يجب أن يتطرق شرحنا الى « الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية » والمرتبطة بكل مجموعة من هذه الحسابات وكما وردت بالفصل الثانى من النظام . ويخصص لذلك أربع ابواب ، الباب الثانى لحسابات الأصول ، والباب الثالث لحسابات الخصوم ، والباب الرابع لحسابات الاستخدامات ، والباب الخامس لحسابات الموارد .

ثانيا : شرح الحسابات والقوائم الختاميـــة مع تاصـــيل القواعد والاتجاهات التي تحكم تصــويرها ، ويخصص لذلك الباب السادس .

أما الباب الأول فيخصص لتقـــديم النظام المحاســـبى الموحـــد ليكون مدخــلا للابواب التالية ، وســـيوجه اهتمامنا فى هذا الباب بصـــفة خاصـــة الى التأصـــيل العلمى للنظام باستقراء سمات النظام المحاسبى . ونقصـــد بهذه السمات المحاور و الاتجاهات التى يرتكز عليها أو يتصف بها النظام المحاسبى الموحد ، وتميزه عما هو متعارف عليه فى المحاسبة التقليدية . اذ ان التعرف على هذه الســـمات يؤدى الى تفهم القواعد التى تحكم التوجيه المحاســـبى للعمليات المختلفـــة طبقا لمقتضـــيات النظـــام . وطبقا لذلك يكون الاطار العام لخطة البحث كما يلى :

الباب الأول : تقديم النظام المحاسبى الموحد

الباب الثانى : حســـــابات الاصـــــول

الباب الثالث : حســـــابات الخصـــــوم

الباب الرابع : حســـــابات الاســـتخدامات

الباب الخامس : حســـــابات المـــــوارد

الباب السادس : الحسابات والقوائم الختامية

اما « المـــوازنات التخطيطية » فقد خصصنا لها مؤلف خاص ، فالى المهتمين بدارســـة النظام المحاسبى الموحد من طلبة وباحثين ومحاســـبين اتقدم ببحثى هذا .

والله ولى التوفيق

اكتوبر ١٩٨٤

دكتور على محروس شـــادى

الباب الأول

تقديم النظام المحاسبى الموحد

تقــــديم البـــاب :

بتطور وتطوير القطاع العام اصبح يمثل الركيزة الأساسية للتخطيط الاقتصادى على مستوى الجمهورية ، ونتيجة لذلك برزت الحاجة الملحة للتوحيد المحاسبى فى شركات القطاع العام لتحقيق أهداف أساسية يمكن ابرازها فيما يلى :

١ ـ اعداد دليل محاسبى موحد ، وتوحيد الأسس والمصطلحات المحاسبية وتوحيد الحسابات والقوائم الختامية وأسس اعدادها .

٢ ـ تطوير النظام المحاسبى للوحدة بحيث يمكن ربط حساباتها بالحسابات القومية وبحيث يمكن امداد المحاسب القومى بالبيانات فى الشكل والقالب والدورية التى تخدم أهداف التخطيط على المستوى القومى .

ونتيجة لهذه الاعتبارات صدر النظام المحاسبى الموحد بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

وقد تكفل الفصل الأول من النظام المحاسبى الموحد بتوحيد الدليل المحاسبى ، وينقسم هذا الفصل الى ثلاثة أجزاء ، يختص الجزء الأول ببيان الاطار العام لهذا الدليل ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسبى ، بينما يختص الجزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

وباستعراض هذا الفصل الأول من النظام المحاسبى ، وبالأخص الجزء الخاص بشرح حسابات الدليل ، نخرج بانطباع الا وهو تقديم هذا الدليل بأسلوب يتصف بالجفاف ، اذ لم يتكفل الجزء الخاص بشرح حسابات الدليل بابراز السمات أو الاتجاهات العامة التى يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لأهداف النظام ، وبالأخص ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

طبقا لذلك سيخصص جزء من هذا الباب لتأصيل الدليل المحاسبى أى استنباط سماته ليكون ركيزة لتفهم ابعاد المعالجات المحاسبية فى الابواب التالية ، وهذه السمات قد تتمثل فى اتجاهات محاسبية أخذ بها الدليل المحاسبى ، وقد تتمثل فى محاور يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

ومن القوائم التى يتطلب النظـام المحاسـبى امـدادها « الموازنة النقدية » ، واعداد هذه القوائم بالأسلوب الذى رسمه النظام قد ترك بصـماته فى كل من الدليل المحاسبى واسلوب التوجيه المحاسبى للعمليات ، لذلك سـيخصص جزء من هـذا الباب لايضاح هذا الموضوع .

ونختتم هذا الباب بفصل عن الاطار العام للحسابات المالية فى ضـوء متطلبات النظام المحاسبى الموحد ، لان ذلك يساعد على تتبع اسـلوب التوجيه المحاسـبى للعمليات المختلفة . وطبقا لما تعـرض له تقديم هـذا الباب من نقاط نقسـمه الى الفصول الآتيـة :

الفصل الأول	: مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد
الفصل الثانى	: الاطار العام للدليل المحاسبى
الفصل الثالث	: سـمات الدليل المحاسـبى
الفصل الرابع	: بصـمات الموازنة النقـدية
الفصل الخامس	: الاطار العام للحسابات المالية

● ● ●

الفصل الأول

مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد

تعريف النظام :

يعرف النظام المحاسبى الموحد بأنه « يتمثل فى مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ، واعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية فى اطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف وذلك لخدمة اهداف معينة » ، وتتضح اركان هذا التعريف مما يلى :

١ — النظام المحاسبى « نظام » او « خطة » بالمعنى العلمى للاصطلاح لانه « يتمثل فى مجموعة من الترتيبات » .

٢ — وقد وصف النظام بانه « محاسبى » لأن هذه « الترتيبات » تتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية .

فمن ناحية المحاسبة المالية يتناولها النظام من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية وكذلك الحسابات والقوائم الختامية ، التى تم توحيدها على مستوى الوحدات الاقتصادية .

اما بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تناولها النظام المحاسبى من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف ، وذلك كخطوة أولى لاستكشاف مدى امكانية توحيد انظمة محاسبة التكاليف على مستوى القطاع النوعى .

وبالاضافة الى ذلك ، يتناول النظام المحاسبى اسس وقواعد الرقابة اللازمة للمحاسبة الادارية .

٣ — وقد وصف النظام المحاسبى بأنه « موحد » لأنه يتناول مجالات التوحيد الآتية :

(أ) توحيد الدليل المحاسبى .
(ب) توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .
(جـ) توحيد الحسابات والقوائم الختامية واسس اعدادها .
(د) توحيد نماذج الموازنات التخطيطية واسس اعدادها .
(هـ) توحيد السنة المالية .

اهداف النظام :

روعى عند اعداد النظام المحاسبى ان يحقق اهدافا يمكن ابرازها فيما يلى :

١ — **توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات :** روعى عند اعداد هذا النظام ان يوفر البيانات المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية والموازنات التخطيطية فى القالب الذى يخدم اغراض التخطيط وما يصاحبه من اتخاذ القرارات ورسم السياسات ، والاشراف ومتابعة التنفيذ ، وتقييم الاداء ، وذلك على مستوى الوحدة ، والمجلس الأعلى للقطاع ، والأجهزة الخارجية سواء كانت تخطيطية أو رقابية .

٢ — **ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية :** تعتبر حسابات الوحدة الاقتصادية احدى اللبنات الأساسية التى يستخدمها المحاسب القومى فى تركيب الحسابات القومية ، وقد اقتضى ذلك تطوير المحاسبة التقليدية تطويرا يحقق الاتفاق بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى على الأسس والقواعد والمصطلحات وكيفية تحليل وتبويب البيانات المحاسبية واعداد القوائم والحسابات الختامية ، الأمر الذى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الى مستوى الحسابات القومية .

٣ — **تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها :**
قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد كان من الصعب على الوحدات توفير البيانات اللازمة للاجهزه الخارجية فى القالب او الاطار الذى تطلبه هذه الأجهزة ، وذلك لاختلاف طبيعة هذا الاطار عن الأسس والمفاهيم التى ترتكز عليها البيانات المحاسبية لدى هذه الوحدات الاقتصادية . وبتطبيق النظام المحاسبى أصبح من الميسور للوحدة الاقتصادية توفير البيانات المطلوبة للاجهزة الخارجية المختلفة دون حاجة لاعادة تبويب ما لديها من بيانات بشكل او بآخر .

نطاق تطبيق النظام :

يطبق النظام على جميع الوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين ، وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت المالية . ويجوز ان ينسحب تطبيق هذا النظام على حسابات الوحدات الاقتصادية فى القطاع الخاص بقرارات من السلطة المختصة ، وذلك توفيرا للبيانات اللازمة للتخطيط ومتابعة التنفيذ وتقييم الاداء على المستوى القومى .

وقد عرف النظام الوحدة الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام بأنها « تلك الوحدة التى تزاول نشاطا صناعيا او تجاريا او زراعيا أو عقاريا أو غير ذلك من اوجه النشاط الاقتصادى وكذا المؤسسة العامة (١) الملزمة قانونا باعداد ميزانيتها على نمط الميزانيات التجارية ولو لم تكن تباشر بنفسها أيا من أوجه النشاط المشار اليه » ، وقد تتخذ الوحدة الاقتصادية احد الاشكال الآتية :

١ — المؤسسة أو الهيئة العامة .
٢ — شركة من شركات القطاع العام .
٣ — جمعية تعاونية أو منشأة تتبع مؤسسة عامة .

---

(١) تم الغاء المؤسسة وحل محلها المجلس الاعلى للقطاع ، ثم هيئات القطاع العام .

الفصل الثانى

الإطار العام للدليل المحاسبى

الدليل المحاسبى هو خريطة الحسابات المرسومة من منطلق تبويب معين للحسابات ، مع تحليلها الى المستوى الذى يتسق مع الاهداف الموضوعة .

وقد تكفل الفصل الاول من النظام المحاسبى الموحد بتوحيد الدليل المحاسبى ، وينقسم هذا الفصل الى ثلاثة اجزاء . يختص الجزء الاول ببيان الاطار العام لهذا الدليل مع التمهيد لذلك بايضاح أسلوب تصنيف الحسابات وترميزها ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسبى ، بينما يختص الجزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

اسلوب تبويب الحسابات وترميزها بالدليل :

هناك طرق مختلفة لترميز الحسابات ، وقد اتبع النظام المحاسبى طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة ، وقسمت حسابات الوحدة الى تسع مجموعات رئيسية ، واتخذت الارقام من ١ الى ٩ للدلالة على هذه المجموعات التى اطلق عليها اصطلاح « الاجمالية المحاسبية » ، وهذه الاجماليات تشمل كل من الحسابات المالية وحسابات المراقبة .

١ — **تبويب وترميز الحسابات المالية** : خصصت الارقام من ١ الى ٤ للحسابات المالية كما يلى :

١	الاصول
٢	الخصوم
٣	الاستخدامات
٤	الموارد

وهذه « الاجماليات المحاسبية » يمكن النزول بها الى مستوى « الحسابات التفصيلية » وذلك بوضع أرقام بالتتابع على يمين الارقام الدالة على الاجماليات المحاسبية كما يتبين مما يلى :

(أ) **الحساب العام** : ويعبر عنه بوضع رقم ثان على يمين الرقم الدال على « الاجماليات المحاسبية » .

(ب) **الحساب المساعد** : ويعبر عنه بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الدالين على « الحساب العام » .

(جـ) **الحساب الفرعى** : وطبقا لذلك يعبر عن « الحساب الفرعى » بوضع رقم رابع على يمين الرقم الخاص « بالحساب المساعد » .

(د) **الحساب الجزئى** : ويعبر عنه بخمسة ارقام .

(هـ) **الحساب التحليلى** : ويعبر عنه بستة أرقام .

(و) **الحساب التفصيلى** : ويعبر عنه بسبعة أرقام ، وهذا المستوى مقصور على بعض بنود حساب « مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/١٢١ » .

٢ ــ **تبويب وترميز حسابات المراقبة** : وخصص الدليل المحاسبى الارقام من ٥ الى ٩ لحسابات المراقبة التى تعبر عن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية كما يلى :

٥	حساب مراقبة مراكز الانتاج
٦	حساب مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
٧	حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
٨	حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٩	حساب مراقبة العمليات الراسمالية

مكونات الدليل المحاسبى :

طبقا للتبويب السابق ينقسم الاطار العام للدليل الى ثلاث مكونات ، وهى أولا حسابات الميزانية ، وثانيا حسابات النتيجة ، وثالثا حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات . وكمدخل للابواب التالية نورد فيما يلى شرحا موجزا لكل من هذه المكونات .

اولا ــ حسابات الميزانية :

تتكون حسابات الميزانية من حسابات الاصول والخصوم . ويمثل الاصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات التى يؤديها الاصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الاصل الثابت ، وقد تكون قصيرة الاجل كما هو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد يتمثل الاصل فى نقدية او حقوق نقدية للوحدة الاقتصادية قبل الغير .

وتمثل الخصوم مصادر او موارد الاموال المستثمرة فى الوحدة ، كما انها تعبر فى الوقت نفسه عن حقوق الغير قبل هذه الوحدة كشخصية اعتبارية مستقلة .

وتتكون حسابات الميزانية من ثمانى حسابات عامة للاصـول ومثلها للخصوم ونورد فيما يلى بيانا بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الاصــول ١	الخصــوم ٢
١١ — اصـول ثابتـة	٢١ — راس المـال
١٢ — مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ — احتياطيات وفائض مرحل
١٣ — مخـزون	٢٣ — مخصصـات
١٤ — اقراض طويل الاجل	٢٤ — قروض طويلة الاجل
١٥ — اسـتثمارات ماليـة	٢٥ — بنـوك دائنـة
١٦ — مدينـون	٢٦ — دائنـون
١٧ — حسابات مدينة مختلفة	٢٧ — حسابات دائنة مختلفة
١٨ — نقدية بالصندوق وبالبنوك	٢٨ — نتيجـة العـام

١ — **حساب ١١ — اصول ثابتة** : هذه الاصـول عبارة عن ممتلكات منقـولة او غير منقولة ، ملموسة أو غير ملموسـة ، مقتناه أو منتجة بمعـرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحوير ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجـودها كأدوات انتاج ، وينقسم هذا الحساب الى عدة حسابات مساعدة بحسب انواع الاصـول الثابتـة .

٢ — **حسـاب ١٢ — مشروعات تحت التنفيـذ** : هـذه المشروعات تشـمل الاستثمارات فى مشروعات الخطة والتى لم تتكامل بعـد ، وينقسـم الى حسـابين مساعدين هما « د / ١٢١ — تكوين سلعى » و « د / ١٢٢ — انفاق استثمارى » .

٣ — **حساب ١٣ — مخزون** : يتمثل هذا الحساب بصـفة خاصـة فى حسابات مخازن المستلزمات السلعية ومخزون الانتـاج التام وغير التام والبضـائع بغـرض البيـع .

٤ — **حساب ١٤ — اقراض طويل الاجـل** : يظهـر هـذا الحساب حـركة الاقراض الذى تمنحه الوحـدة الاقتصـادية للغير على ان يسـترد على آجال تزيد عن السـنة .

٥ — **حساب ١٥ — استثمارات مالية** : يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات فى كل من السندات الحكومية والاوراق المالية المحلية والاجنبية .

٦ — **حساب ١٦ — مدينون** : يبين هـذا الحساب حـركة حقـوق الوحـدة الاقتصـادية المترتبة بصـفة خاصـة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على سـبيل الحصر ، وينقسـم الحسـاب الى حسابات مساعـدة هى ، " د/١٦١ — عمـلاء » و « د/١٦٢ — أوراق قبض » و « د/١٦٣ — مدينـون متنوعـون » .

٧ ــ **حساب ١٧ ــ حسابات مدينة مختلفة** : يبين هــذا الحســـاب حـــركة الحقوق الاخرى للوحـــدة الاقتصـــادية ، وتتمثل بصـــفة خاصـــة فى الحقوق غير المرتبطة بالنشـــاط الجـــارى ، وينقسم الحســـاب الى حسابآت مســـاعدة هى ، « د / ١٧١ ــ مدينون مختلفـــون » و « د / ١٧٢ ــ ارصـــدة مدينـــة أخـــرى » و « د/١٧٣ ــ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » .

٨ ــ **حساب ١٨ ــ نقدية بالصندوق وبالبنوك** : يبين هـــذا الحساب حـــركة النقدية ، وينقسم الى حسابات مساعـــدة هى ، « د/١٨١ ــ نقدية بالصـــندوق » و « د/١٨٢ ــ بنك حساب جارى » و «د/١٨٣ ــ بنك ودائع لاجـــل او باخطار ســـابق » .

٩ ــ **حساب ٢١ ــ راس المـــال** : يتمثل رأس المـــال فى القيمـــة الاصـــلية للاصـــول التى يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصـــفة مستمرة ، وينقسم الحســـاب الى حســـابين مســـاعدين همـــا ، « د/٢١١ رأس مال مملـــوك » و « د / ٢١٢ ــ مساهمة الحكومة » .

١٠ ــ **حســـاب ٢٢ ــ احتياطيات** : يمكن تعـــريف الاحتياطى بانه كل مبلـــغ يخصص من الارباح الصافية التى حققتها الوحدة لاغـــراض او اهـــداف معينـــة ، ويتضـــمن الدليل المحاســـبى عـــدة أنـــواع من الاحتياطيات نخص بالذكر منهـــا « الاحتيـــاطى القانـــونى » و « الاحتيـــاطى المســـتثمر فى ســـندات حكوميـــة » و « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول » .

١١ ــ **حساب ٢٣ ــ مخصصات** : تكون او تعدل المخصصات مقابل انشـــاء اعباء تحمل على ايرادات الفترة بسبب النقص المحتمل او المؤكد فى الاصـــول ولا يمكن قياســـه على وجـــه التحـــديد ، او لمقابلة التزامات محتملة او مؤكـــدة ولكن غـــير محـــدد قيمتهـــا وينقســـم حســـاب المخصصـــات الى حســـابات مســـاعدة هى ، « د/٢٣١ ــ مخصـــص اهـــلاك » و « د/٢٣٢ ــ مخصـــص الضرائب المتنازع عليها » و « د/٢٣٣ ــ مخصـــص الديون المشكوك فى تحصـــيلها » و « د/٢٣٤ ــ مخصصات اخرى » .

١٢ ــ **حساب ٢٤ ــ قروض طويلة الاجل** : يظهـــر هذا الحساب حـــــركة القروض التى تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير على أن تســـددها بعد مدة تزيد على سنة من تواريخ عقد القروض .

١٣ ــ **حساب ٢٥ ــ بنوك دائنـــة** : يظهـــر هذا الحساب دائنيـــة البنـــوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هى ، « د/٢٥١ ــ ســـحب على المكشـــوف » و « د / ٢٥٢ ــ قـــروض قصـــيرة الاجل بضـــمان » و « د / ٢٥٣ ــ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية » .

١٤ — حساب ٢٦ — دائنون : يبين هـذا الحسـاب حركة التزامات الوحدة الاقتصادية المترتبة بصفة خاصة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على سبيل الحصر ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « ح/٢٦١ — موردون » و « ح/٢٦٢ — اوراق دفع » و « ح/٢٦٣ — دائنون متنوعون » و « ح/٢٦٤ — دائنو توزيعات » .

١٥ — حساب ٢٧ — حسابات دائنة مختلفة : يبين هذا الحساب حركة الالتزامات غير المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة نخص بالذكر منها « ح/٢٧٢ — دائنون مختلفون » و « ح/٢٧٣ — ارصدة دائنة اخرى » و « ح/٢٧٤ — مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » .

١٦ — حساب ٢٨ — نتيجة العام : بصفة عامة تنعكس نتيجة العام بشكل او بآخر فى الميزانية ، فهى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية . ويعبر حساب نتيجة العام عن رصيد حساب العمليات الجارية ، وهو الحساب الختامى الذى تقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات .

ويصور « حساب العمليات الجارية » على مرحلتين رئيسيتين ، فيظهر فى المرحلة الاولى ايرادات النشاط الجارى والاعانات (ان وجدت) باعتبارها تعويضا لنقص هذه الايرادات ، كما يظهر فى هذه المرحلة الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والمتمثلة فى الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع والمصروفات التحويلية الجارية ، ورصيد هـذه المرحلة يمثل « فائض او عجز العمليات الجارية » الذى ينقل للمرحلة الثانية .

ويظهر فى هذه المرحلة الثانية الإستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ، والتى تشمل التحويلات الجارية التخصصية وايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، ورصيد هذه المرحلة يمثل « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » ، وطبقا لذلك فان ملخص حسابات النتيجة التى تظهر فى المرحلتين كما يلى :

×	اجـــور	٣١	×	ايرادات النشاط الجارى	٤١
×	مستلزمات سلعية	٣٢	×	اعـــانات	٤٢
×	مستلزمات خدمية	٣٣	×	عجز العمليات الجارية (مرحل)	
×	مشتريات بغرض البيع	٣٤			
×	م . تحويلية جارية	٣٥			
×	فائض العمليات الجارية (مرحل)				
××			××		
×	عجز العمليات الجارية (منقول)		×	فائض العمليات الجارية (منقول)	
×	ت . جارية تخصيصية	٣٦	×	ايرادات أوراق مالية	٤٣
×	الفائض القابل للتوزيع (مرحل)		×	ايرادات تحويلية	٤٤
			×	العجز الجـارى	
××			××		

وفى حالة الفائض القابل للتوزيع يصـور لحسـاب العمليات الجارية مرحلة ثالثة لكى تظهر التصرف فى هذا الفائض بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة لذلك ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلى :

×	فائض موزع	×	الفائض القابل للتوزيع (منقول)
×	فائض محتجز		
××		××	

ثانيـا ــ حسابات النتيجـة :

تتكون حسابات النتيجة من حسابات الاستخدامات والموارد . وقـد استخدم النظام المحاسبى اصطلاح « الاسـتخدامات » ليعبر عن النفقات والاعبـاء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة اسـتخدام خدمات أو عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها .

كما استخدم النظام المحاسبى اصطـلاح « الموارد » ليعبر عن الايرادات والارباح التى تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة .

وتتكون حسابات النتيجة من ستة حسابات عامة للاستخدامات وخمسة للموارد ، ونورد فيما يلى بيان بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الاستخدامات ٣	الموارد ٤
٣١ ــ أجــور	٤١ ــ ايرادات النشاط الجارى
٣٢ ــ مستلزمات سلعية	٤٢ ــ اعـانات
٣٣ ــ مستلزمات خدمية	٤٣ ــ ايرادات أوراق مالية
٣٤ ــ مشتريات بغرض البيع	٤٤ ــ ايرادات تحويلية
٣٥ ــ مصروفات تحويلية جارية	٤٥ ــ أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى
٣٦ ــ تحويلات جارية تخصيصية	

١ ــ د/٣١ ــ **اجور** : تتمثل الأجور فى تكلفة القوة العاملة بالوحدة الاقتصادية ، ولا تقتصر هذه الأجور على ما تدفعه الوحدة من اجور نقدية بل تتعداها لتشمل ما تتمتع به القوة العاملة من مزايا عينية وما تساهم به الوحدة فى التأمينات الاجتماعية .

٢ ــ د/٣٢ ــ **مستلزمات سلعية** : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة السلع المستخدمة بواسطة الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه السلع خامات أو وقود وزيوت وقوى محركة أو قطع غيار او غير ذلك .

٣ ــ د/٣٣ ــ **مستلزمات خدمية** : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة الخدمات المؤداة للوحدة الاقتصادية بواسطة الغير سواء كانت هذه الخدمات متمثلة فى صيانة أو عمليات تشغيلية بواسطه الغير او غير ذلك .

٤ ــ د/٣٤ ــ **مشتريات بغرض البيع** : تتمثل هذه المشتريات فى تكلفة البضائع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها أى دون اجراء عمليات صناعية عليها .

٥ ــ د/٣٥ ــ **مصروفات تحويلية جارية** : استخدم الدليل المحاسبى هذا الاصطلاح ليشمل مجموعة النفقات والاعباء التى تصرفها أو تستخدمها الوحدة والمرتبطة بالنشاط الجارى وذلك بخلاف الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع ، ويتضح من ذلك أن هذه المصروفات تشمل مجموعة غير متجانسة من الاستخدامات تجمعها صفة الارتباط بالنشاط الجارى فيشمل حساب المصروفات التحويلية حسابات مساعدة هى « د/٣٥١ ــ ضرائب ورسوم سلعية »

و « د/٣٥٢ ــ اهلاك » و « د/٣٥٣ ــ ايجارات فعلية » و «د/٣٥٤ ــ فرق ايجار محسوب » و « د/٣٥٥ ــ فوائد محلية » و « د/٣٥٦ ــ فوائد خارجية » و « د/٣٥٧ ــ فرق الفوائد المحسوبة » و « د/٣٥٨ ــ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام » و « د/٣٥٩ ــ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع » .

٦ ــ د/٣٦ ــ **تحويلات جارية تخصيصية** : استخدام الدليل المحاسبى هذا الاصطلاح ليشمل مجموعة الاستخدامات التى اعتبرها النظام المحاسبى غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى « د/٣٦١ ــ تبرعات » و « د/٣٦٢ ــ اعانات للغير » و « د/٣٦٣ ــ تعويضات وغرامات » و « د/٣٦٤ ــ خسائر راسمالية » و « د/٣٦٥ ــ مصروفات سنوات سابقة » و « د/٣٦٦ ــ ديون معدومة » و « د/٣٦٧ ــ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » و « د/٣٦٨ ــ ضرائب عقارية » و « د/٣٦٩ ــ ضرائب دخلية » .

٧ ــ د/٤١ ــ **ايرادات النشاط الجارى** : تتمثل هذه الايرادات فى قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها والمرتبطة بنشاطها الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « د/٤١١ ــ صافى مبيعات انتاج تام » و « د/٤١٢ ــ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « د/٤١٣ ــ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام » و د/٤١٤ ــ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » و « د/٤١٥ ــ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة » و « د/٤١٦ ــ ايرادات تشغيل للغير » و « د / ٤١٧ ــ خدمات مباعة » و « د / ٤١٨ ــ بضائع بغرض البيع » و « د/٤١٩ ــ مخلفات انتاج » .

٨ ــ د/٤٢ ــ **اعانات** : وهى الاعانات التى تمنحها الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها من المنافسة الاجنبية .

٩ ــ د/٤٣ ــ **ايرادات اوراق مالية** : يتمثل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة مساهمتها فى راس مال الوحدات الأخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لأحكام القانون .

١٠ ــ د/٤٤ ــ **ايرادات تحويلية** : تشمل هذه الايرادات مجموعة الموارد العرضية التى اعتبرها النظام المحاسبى غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى « د/٤٤١ ــ فوائد دائنة » و «د/٤٤٢ ــ ايجارات دائنة » و « د/٤٤٣ ــ ارباح راسمالية » و « د/٤٤٤ ــ ايرادات سنوات سابقة » و « د/٤٤٥ ــ تعويضات وغرامات » و « د/٤٤٦ ــ ايرادات متنوعة » و « د/٤٤٧ ــ فرق الايجار المحسوب » و « د/٤٤٨ ــ فرق الفوائد المحسوبة » .

١١ ـ د/٤٥ ـ ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى :

يخصص هذا الحساب لاثبات ارباح عمليات بيع الاراضى المستصلحة والمنزرعة والاراضى المخصصة للتعمير والاسكان والعقارات المعدة للاسكان .

ثالثا ـ حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حساب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » . ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حسابات مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات .

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص انه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى أصول بقصد الاستخدام الذاتى .

وحسابات المراقبة هى حلقة الاتصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ويتم تحليل أو توزيع بنود « الاستخدامات » على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض بهدف حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، فحسابات المراقبة ليست جزءا من الحسابات المالية ، ومن ثم فان تحليل بنود الاستخدامات مسالة خارجة عن نطاق المحاسبة المالية ، وبعبارة اخرى فانه لا يترتب على تحليل بنود الاستخدامات اقفال حساباتها اذ يتم قفلها فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حساب « العمليات الجارية » .

ونعرض فيما يلى الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة .

الاستخدامات	توزيع الاستخدامات على حساب المراقبة ٥	٦	٧	٨	٩
٣١ ـ آجـور	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
٣٢ ـ مستلزمات سلعية	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
٣٣ ـ مستلزمات خدمية	٥٣٣	٦٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	ـ	ـ	ـ	ـ
٣٥ ـ مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	٦٣٥	٧٣٥	٨٣٥	٩٣٥
٣٦ ـ تحويلات جارية تخصصية	ـ	ـ	ـ	٨٣٦	ـ

وبنظرة فاحصة لهذا الاطار يمكن ان نستخلص بعض القواعد الخاصة بتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ، والتى نوردها فيما يلى :

١ ــ بوضع رقم مراقبة معين على يسار الرمز الدال لبند معين من بنود الاستخدامات ينتج الرمز الدال على نصيب هذه المراقبة من تكلفة هذا البند ، فمثلا الرمز (٣١) يدل على الاجور كبند من بنود الاستخدامات والرمز (٥٣١) يدل على ما يخص مراكز الانتاج من هذا البند .

٢ ــ تحمل جميع حسابات المراقبة بأنصبتها من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية لان جميع وظائف الوحدة الاقتصادية تشترك عادة فى الاستفادة من هذه الاستخدامات ، لانها تمثل عناصر تكلفة .

٣ ــ تظهر المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها كجزء من تكلفة مراقبة مراكز الانتاج لان النشاط الانتاجى ــ بمعناه الواسع ــ للوحدات التجارية يتمثل فى شراء بضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة .

٤ ــ تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة او المستوى القومى ، ومن ثم حملت على مراكز الخدمات الادارية التى لا تدخل تكاليفها هى الاخرى ضمن تكلفة الانتاج .

• • •

الفصل الثالث

سمات الدليل المحاسبى

يتصف الدليل المحاسبى بسمات تميزه عن الخريطة التقليدية للحسابات ، وهذه السمات قد تتمثل فى اتجاهات محاسبية اخذ بها الدليل المحاسبى - وقد تتمثل فى محاور يرتكز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

فبالدراسة العامة للدليل المحاسبى نخرج بانطباع ، وهو تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بنتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية من ناحية (حسابات نتيجة) ومركزها المالى من ناحية اخرى (حسابات ميزانية) ، بشكل يحقق استقلال هاتين المجموعتين من الحسابات ، ومع تحليل هذه الحسابات الى مستوى يصل فى أدنى حدوده الى المستوى التفصيلى (مستوى سبعة أرقام) .

واذا تتبعنا جوانب تأثر الدليل المحاسبى بهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، نلاحظ أن هذا الهدف قد ترك بصماته فى الدليل المحاسبى فى جانبين رئيسيين ، أولا اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة ، وثانيا ازدواجية الحساب الختامى .

وطبقا لهذا التقديم لسمات الدليل المحاسبى ، نقسم هذا الفصل الى مباحث لشرح هذه السمات ، ولما كانت بعض هذه السمات ترجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية سيسبق شرح هذه السمات نبذة عن الحسابات القومية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : نبذة عن الحسابات القومية

المبحث الثانى : التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

المبحث الثالث : استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة

المبحث الرابع : تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

المبحث الخامس : اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

المبحث السادس : ازدواجية الحساب الختامى

● ● ●

المبحـــث الأول

نبـــذة عن الحسابات القوميـــة

من الأهداف الرئيسية للنظام المحاســبى ربط حسابات الوحدة الاقتصــادية بالحسابات القومية ، وقد انعكس ذلك فى هيكل الدليل المحاسبى وفيما اســتحدثه النظام المحاســبى من حســابات وقوائم ختامية تتفق فيما تحتــويه من بيانات وفى كيفية تبويبهــا مع الحســابات القومية . فلكى يلمس القــارىء مدى وكيفية هــذا الانعكاس يجدر بنا أن نعرض صــورة مبسطة للحســابات القوميــة وذلك بالقــدر الذى نعتقد كفايته لتفهم الســمات الخاصـــة للدليل المحاســبى والتى ســنتعرض لها فى المباحث التالية من هذا الفصل . وهذه الصورة تتعلق بالقطاعات الاقتصادية ، وحسابات قطاع الاعمــال ، والقيمة المضــافة ، وتحقق الايراد على المســـتوى القـــومى .

اولا ــ القطاعات الاقتصـــادية :

تهدف الحسابات القومية لقياس وتحليل النشاط على المســتوى القــومى ، وهــذا النشاط يتم تحليله على أساس قطاعات اقتصــادية تشمل بصــفة رئيسية ما يلى :

١ ــ **قطاع الاعمــال :** ويشــمل جميع الوحــدات الاقتصــادية التى تقــوم بانتاج الســلع أو الخدمات وبيعهــا بغــرض تحقيق الارباح مهما كان شـــكلها القانونى وسواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص .

٢ ــ **القطــاع الحكــومى أو قطاع الخــدمات :** ويضــم جميــع الوحــدات الحكومية التى تؤدى خدمات عامة بدون مقابل او بمقابل رمزى لا يتناسب مع تكلفـــة الخــدمة المؤداة .

٣ ــ **القطــاع العائلى :** ويشــمل الافــراد المستهلكين والنقابات والنوادى والاتحــادات وبصــفة عامة الهيئــات التى لا تهــدف الى تحقيق الربح من مزاولة نشـــاطها .

٤ ــ **القطاع الخارجى :** ويشــمل جميع الوحدات والافــراد خارج الحــدود الاقليمية ، ويدخل ضمن هذا القطاع جميع الســفارات والقنصــليات ومنظمـــات الامم المتحدة وجامعة الدول العربية .

ثانيا ــ حسابات قطاع الاعمــال :

تصور الحسابات القومية على أســاس قطاعى وذلك بحسب أوجه النشـــاط لكل قطاع ، وبالنسبة لقطاع الاعمال تصور ثلاث حسابات ، وهى حساب الانتــاج وحساب التخصيص وحساب رأس المال .

١ ــ حساب الانتاج : يبين هـذا الحساب ايرادات ومصروفات القطاع المرتبطة بنشاطه الانتاجي ، فيجعل دائنا بمبيعات السلع والخدمات مع تعديلها بالتغير فى المخزون ، والاعانات ، وبقيمة الانتاج بغرض الاستهلاك الذاتى ، كما يجعل مدينا بالاجور ، والاستهلاك الوسيط المتمثل فى سلع وخدمات حصل عليها القطاع من قطاعات أخرى ، والضرائب غير المباشرة والاهلاكات ، والفوائد ، ويمثل رصيد هذا الحساب فائض (أو عجز) النشاط الانتاجى للقطاع ، وطبقا لذلك يكون حساب الانتاج كما يلى :

حساب الانتاج

×	اجـور	×	مبيعات السلع والخدمات
×	الاستهلاك الوسيط المتمثل فى سلع (مستلزمات سلعية)	×	التغير فى المخزون باسعار البيع
×	الاستهلاك الوسيط المتمثل فى خدمات (مستلزمات خدمية)	×	انتاج بغرض الاستهلاك الذاتى (مشغولات داخلية)
×	ضرائب غير مباشرة (ضرائب ورسوم سلعية)		
×	اهلاكات		
×	ايجارات		
×	فوائد		
×	فائض النشاط الانتاجى		
××		××	

٢ ــ حساب التخصيص : يرحل الى هـذا الحساب رصيد الحساب السابق المتمثل فى فائض (أو عجز) النشاط الانتاجى ، ويجعل دائنا بايرادات الأوراق المالية وغير ذلك من الايرادات المتمثلة فى التحويلات من قطاعات أخرى مثل الايجارات ، ويجعل مدينا بالتحويلات لقطاعات أخرى مثل الضرائب المباشرة ، وكذلك بما تم توزيعه من فائض القطاع ، ومن ثم يتمثل رصيد هذا الحساب فى فائض القطاع المحتجز بصفة احتياطيات ، وطبقا لذلك تكون عناصر حساب التخصيص كما يلى :

حساب التخصيص

×	تحويلات لقطاعات اخرى مثل الضرائب المباشرة (تحويلات جارية تخصيصية)	×	فائض النشاط الانتاجى
×	فائض موزع	×	ايرادات اوراق مالية
×	فائض محتجز	×	تحويلات أخرى من قطاعات اخرى (ايرادات تحويلية جارية)
××		××	

٣ ـ حساب راس المال : ويبين هذا الحساب ما ترتب على العمليات السابقة من تغيرات فى المركز المالى للقطاع ، فيجعل دائنا بالفائض المحتجز بصفة احتياطيات وبمقابل الاهلاكات خلال الفترة (الزيادة فى مخصصات الاهلاك) والزيادة فى خصوم القطاع وكذلك بالنقص فى أصول القطاع مثل بيع أصول او نقص فى المخزون ، ويجعل مدينا بالزيادة فى الاصول (مثل شراء أصول ثابتة والزيادة فى المخزون) وكذلك بالنقص فى خصوم القطاع مثل أقساط سداد قروض القطاع ، وبعبارة عامة يجعل حساب راس المال دائنا بالموارد الراسمالية المتمثلة فى الزيادة فى الخصوم والنقص فى الاصول ، ويجعل مدينا بالاستخدامات الراسمالية المتمثلة فى الزيادة فى الاصول والنقص فى الخصوم ـ مستخدمين المفهوم العام للاصول والخصوم .

حساب راس المال

استخدامات راسمالية		موارد راسمالية	
	زيادة فى الأصول متمثلة فى :		زيادة فى الخصوم متمثلة فى :
×	شراء أصول ثابتة	×	فائض محتجز بصفة احتياطيات
×	زيادة فى المخزون	×	زيادة فى مخصصات الاهلاك
×	زيادة فى أصول أخرى	×	زيادة فى خصوم أخرى
	نقص فى الخصوم متمثل فى :		نقص فى الأصول متمثل فى :
×	أقساط سداد قروض	×	أصول مباعة
×	نقص فى خصوم أخرى	×	نقص فى المخزون
		×	نقص فى أصول أخرى
××		××	

وبالاضافة الى ذلك يصور على المستوى القومى « جداول التدفقات النقدية » وهى جداول تحليلية تظهر التيارات النقدية بين مختلف القطاعات ، وتبين هذه الجداول بالنسبة لكل قطاع مصادر المقبوضات والمدفوعات الخاصة به ، فمثلا ثمن شراء سلع بواسطة القطاع العائلى من قطاع الاعمال تعالج كمدفوعات بالنسبة للقطاع الأول ومقبوضات بالنسبة للقطاع الثانى .

ثالثا ـ القيمة المضافة :

تتمثل هذه القيمة فى اجمالى عوائد عوامل الانتاج المتعارف عليها اقتصاديا فتشمل هذه القيمة ما يلى :

* الأجور كعائد للعمل .

* الايجارات كعائد للعقارات .
* الفوائد كعائد لرأس المال .
* الفائض (الربح) كعائد للمنظم .

رابعا – تحقيق الايراد على المستوى القومى :

تحقق الايراد هو الاعتراف به فى الدفاتر استنادا الى ظاهرة يصاحبها تغير نهائى بدرجة كافية فى أصل أو خصم معين ، ويمكن قياسه بأسلوب يتصف بالموضوعية .

وليس هنا مجال للتعرض لظواهر تحقق الايراد ، ونكتفى بالقول أن واقعة البيع هى عادة ظاهرة تحقق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة فى حالة النشاط التجارى والصناعى ولكن اذا صعدنا الى المستوى القومى فان هذه الظاهرة تفقد أهميتها ويحل محلها ظاهرة الانتاج . وهذا يفسر لنا ظهور « التغير فى المخزون باسعار البيع » كبند من بنود الايرادات فى حساب الانتاج لقطاع الاعمال ، لأن هذا التغير يعكس مدى اختلاف حجم الانتاج عن المبيعات .

● ● ●

المبحث الثانى

التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

زوايا تبويب الحسابات :

تم تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بالقوائم والحسابات الختامية ، أى الى حسابات ميزانية (أصول وخصوم) ، وحسابات نتيجة (استخدامات وموارد) . وهذا الاتجاه فى التبويب يفضل التبويب التقليدى للحسابات أى من زاوية طبيعتها ، اذ أن التبويب من الزاوية التى اتبعها الدليل يتضمن التركيز على أن خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية تتمثل فى تصوير الحسابات والقوائم الختامية .

وكبداية للتعليق على تبويب الحسابات بالدليل نحاول الربط بينه وبين التبويب التقليدى ، فطبقا للنظرة التقليدية تبوب الحسابات من زاوية طبيعتها الى نوعين رئيسيين ، حسابات شخصية وغير شخصية ، مع تقسيم النوع الثانى الى حسابات حقيقية وحسابات اسمية (أو وهمية) وهذا التبويب مفيد كمدخل لمادة المحاسبة اذ يساعد على تفهم تحليل العملية الى طرفيها المدين والدائن ، اذ يقال فى هذا الصدد :

١ ــ الحسابات الشخصية تجعل مدينة اذا اخذت ودائنة اذا أعطت .

٢ ــ الحسابات الحقيقية تجعل مدينة اذا زادت ودائنة اذا نقصت .

٣ ــ الحسابات الوهمية تجعل مدينة فى حالة المصروفات أو الخسائر ودائنة فى حالة الايرادات أو الارباح .

الا ان هذا التبويب الذى يركز على طبيعة الحسابات لا يبين لنا بصورة واضحة علاقة هذه الحسابات بنتيجة نشاط الوحدة من ناحية ومركزها المالى من ناحية اخرى .

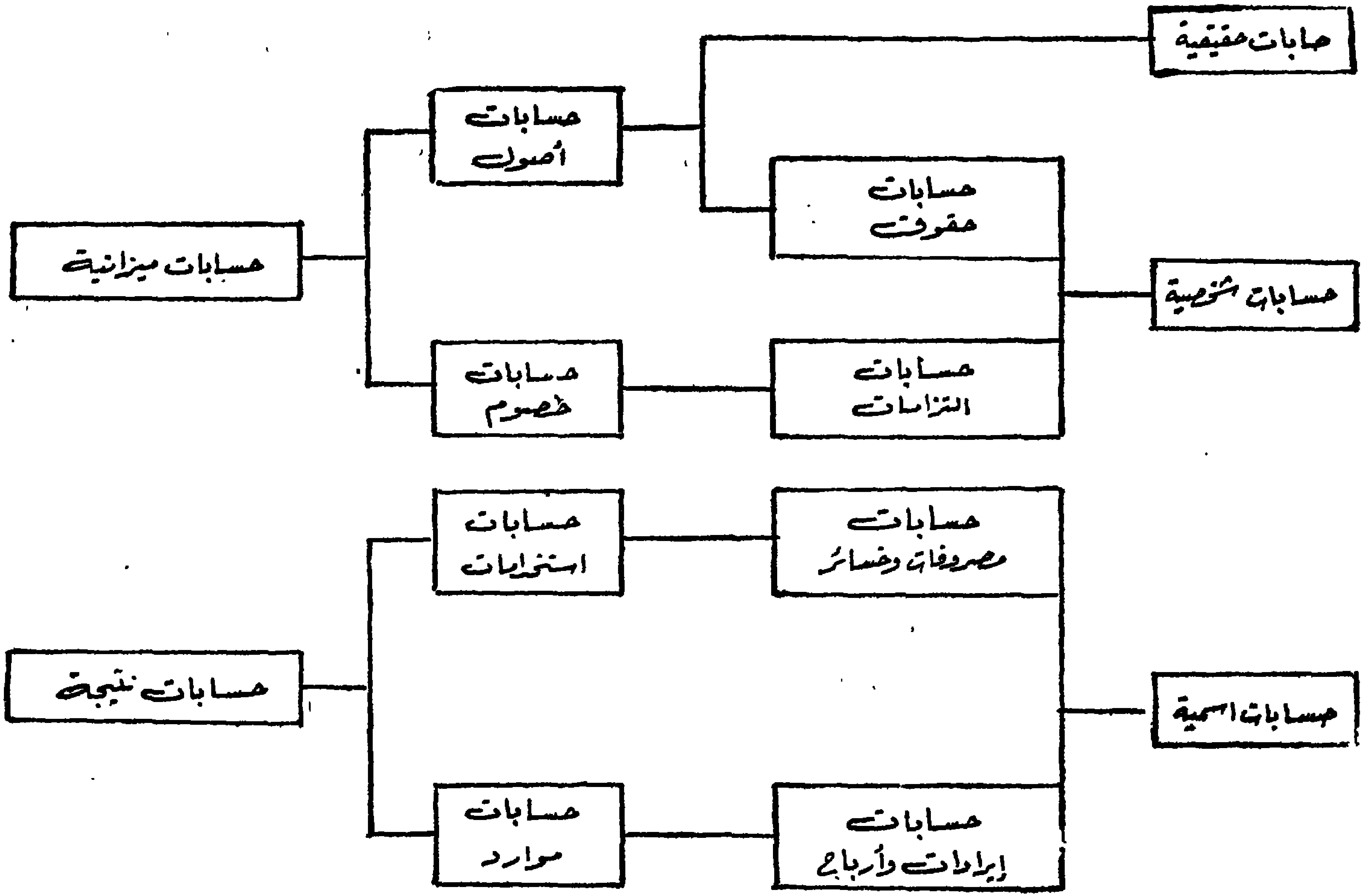
والشكل فى الصفحة التالية يوضح العلاقة بين تبويب الحسابات من زاوية طبيعتها من جهة ، ومن زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية من جهة أخرى ، ويتضح من هذا الشكل ما يلى :

١ ــ **حسابات الأصول** : وتشمل كل من الحسابات الحقيقية وحسابات الحقوق (الحسابات الشخصية المدينة) .

٢ ــ **حسابات الخصوم** : ويمكن القول بأنها تتمثل فى حسابات الالتزامات (الحسابات الشخصية الدائنة) ، وذلك مع الاخذ فى الحسبان أن هذه الحسابات تشمل :

أ) حسابات حقوق الملكية اى راس المال والاحتياطيات وذلك طبقا لنظرية الشخصية المعنوية كتفسير محاسبى للوحدة الاقتصادية .

ب) حسابات مخصصات الاصول التى تكون مقابل النقص المحتمل فى اصل معين مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو النقص المؤكد فى اصل معين ولا يمكن قياسه الا بالالتجاء الى فروض محاسبية مثل مخصص الاهلاك ، وذلك لان الاسلوب المحاسبى فى اثبات وتسوية مخصصات الاصول تقضى باعتبارها من حسابات الخصوم ، وذلك بغض النظر عما يثار من جدل حول كيفية اظهارها فى الميزانية إما طرحها من الاصول المرتبطة بها أو اظهارها فى جانب الخصوم .



حسابات ميزانية
حسابات أصول
حسابات خصوم
حسابات حقوق
حسابات التزامات
حسابات حقيقية
حسابات شخصية
حسابات نتيجة
حسابات استخدامات
حسابات موارد
حسابات مصروفات وخسائر
حسابات إيرادات وأرباح
حسابات اسمية

٣ ــ **حسابات الاستخدامات** : وتتمثل فى حسابات المصروفات والخسائر .

٤ ــ **حسابات الموارد** : وتتمثل فى حسابات الايرادات والارباح .

واذا استرسلنا فى التعليق على سمة تبويب الحسابات الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة ، نقول ان هذا التبويب يؤدى الى اثراء المحاسبة باثارة خيال المحاسب نحو تأصيل أوجه الاختلاف بين هذين النوعين من الحسابات والعلاقة العضوية التى تربطهما ، وكمحاولة للكاتب فى هذا المجال توصل الى النتائج التالية .

اوجه اختلاف حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة :

بتحليل خصائص كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة يمكن استخلاص أوجه الاختلاف الآتية :

١ ــ **الصفة اللحظية او التراكمية للرصيد** : رصيد اى حساب من حسابات الميزانية له مفهوم لحظى ، فاذا كان رصيد حساب البنك مثلا ٥٠٠ جنيه فهذا معناه ان الرصيد فى تلك اللحظة هو ذلك المبلغ وقد يزيد او ينقص بعد ذلك ، أما رصيد اى حساب من حسابات النتيجة فله مفهوم تراكمى أو تجميعى ، فاذا كان رصيد حساب المبيعات مثلا ٢٠٠٠٠ جنيه فهذا معناه ان مجموع مبيعات الوحدة الاقتصادية من بداية العام حتى تاريخ الرصيد هو ذلك المبلغ .

٢ ــ **الصفة المستمرة او المؤقتة للحسابات** : الميزانية هى همزة الوصل بين حسابات العام الحالى والعام التالى ، ومن ثم فان حسابات الميزانية لها صفة الاستمرار اذا تنقل بارصدتها من العام الحالى للعام التالى ، أما حسابات النتيجة فهى حسابات مؤقتة يتم اقفالها فى نهاية العام فى الحساب الختامى (حساب العمليات الجارية طبقا للنظام المحاسبى الموحد) ، اذ أن الغرض من فتحها فى بداية العام واقفالها فى نهايته هو تبويب وتفسير مصادر نتيجة العام .

٣ ــ **الصفة المستقلة او غير المستقلة للحسابات** : حسابات الميزانية لها صفة مستقلة ، اذ ينحصر تأثير بعض العمليات على حسابات الميزانية مثل تحصيل الحقوق أو سداد الالتزامات أو شراء مكونات أصل ثابت بالنقد أو بالاجل ، وهذه العمليات نطلق عليها العمليات المالية .

ولكن حسابات النتيجة ليست مستقلة ، اذ يصاحب احداث أو استحقاق الاستخدامات والموارد تغير فى الاصول والخصوم ، فالغرض من تصوير حسابات النتيجة هو تبويب وتفسير تغيرات حسابات الميزانية نتيجة للعمليات الايرادية .

فاذا تتبعنا تأثير هذه الصفة فى تقسيم عمليات الوحدة الاقتصادية ، لتبين لنا ان هذه العمليات تنقسم الى قسمين :

* **عمليـــات ماليـــة** : وهى العمليات التى ينحصر تأثيرها فى هيكل اصـــول وخصوم الوحدة الاقتصادية أى مركزها المالى .

* **عمليـــات ايرادية** : وهى العمليات التى يكون احد طرفيهـــا حســـاب (أو أكثر) من حسابات النتيجـــة والطـــرف الآخـــر حســـاب (أو أكثر) من حســـابات الميزانية ، وهـــذه العمليات تحـــدد نتيجة العـــام للوحـــدة الاقتصادية وبالتالى تؤثر فى مركزها المالى .

العلاقة بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجـــة :

اذا حاولنا التعبير عن جـــوهر القيد المزدوج لوجـــدنا انه يتمثـــل فى الربط بين حسابات النتيجة وحســـابات الميزانية فى شـــكل علاقة عضـــوية ، ويمكن تتبع هذه العلاقة على مدار العام كما يلى :

١ ــ العلاقة فى بداية الســـنة الماليـــة : قلنا أن حسابات الميزانية هى همزة الوصل بين حسابات الســـنوات المختلفـــة ، طبقا لذلك تنحصر الحسابات فى بداية السنة فى حسابات الميزانية طبقا للمعادلة الآتية :

مجموع ارصـــدة حسابات الأصـــول

=

مجموع ارصـــدة حسابات الخصـــوم

٢ ــ العلاقة خلال الســـنة المالية : لا تؤثر العمليات المالية خـــلال الســـنة فى تعادل مجمـــوع حســـابات الاصـــول مع مجموع حسابات الخصـــوم ، الامر الذى يختلف بالنســـبة للعمليـــات الايرادية ، فنتيجة لهـــذه العمليات تنشـــأ بالدفاتر حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) ويقترن بهذه النشـــأة تغير فى حســـابات الميزانية (اصـــول وخصـــوم) .

فيقابل نشأة الاستخدامات اما نقص فى الاصـــول كما هـــو الحال بالنســـبة للمســـتلزمات الســـلعية المســـتخدمة ، اذ يقابل ذلك نقص فى المخـــزون وهـــو من حســـابات الاصول ، واما زيادة فى الخصوم كما هـــو الحال فى اســـتحقاق أى نوع من الاستخدامات . اما نشـــأة المـــوارد فيقابلها عادة زيادة فى الاصـــول كما هـــو الحال فى بيع بضائع ، وقـــد يقابلهـــا نقص فى الخصـــوم كما هو الحال بالنســـبة للخصم المكتسب اذا تم تكييفه محاسبيا كبند من بنود الموارد .

وطبقا للعلاقة العضوية الســـابقة تتحول معادلة الميزانية نتيجـــة للعمليـــات الايرادية خلال العام الى معادلة يمكن أن نطلق عليها معادلة ميزان المراجعـــة ، فاذا تم تصـــوير قائمة بأرصـــدة الحسابات بتاريخ معين ، اى ميزان مراجعـــة ، فان معادلة هذا الميزان تكون كما يلى :

مجموع ارصدة حسابات الاصول
+ مجموع ارصدة حسابات الاستخدامات
=
مجموع ارصدة حسابات الخصوم
+ مجموع ارصدة حسابات الموارد

٣ ــ **العلاقة فى ختام السنة المالية :** بعد تسوية حسابات النتيجة طبقا لمبدأ الاستحقاق يتم اقفالها فى الحساب الختامى . وينتج من مقابلة الموارد والاستخدامات فى هذا الحساب نتيجة العام التى تنعكس بشكل او بآخر فى حسابات الميزانية ، فنتيجة العام هى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية .

واذا كانت نتيجة العام يتم التوصل اليها محاسبيا بمقابلة الاستخدامات والموارد الا انه يمكن تفسير الانعكاس المادى لهذه النتيجة فى ضوء العلاقة العضوية بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة بتتبع اختلاف مجموع أرصدة حسابات الاصول عن مجموع ارصدة حسابات الخصوم .

وبخصوص كيفية انعكاس نتيجة العام طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى ، فان الامر يتوقف على أحد احتمالين :

الاحتمال الأول ان تكون نتيجة العام ربح أى فائض قابل للتوزيع ، وطبقا لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين أنواع الحسابات كما يلى :

الفائض القابل للتوزيع (نتيجة العام)
=
مجموع أرصدة حسابات الموارد
ــ مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات
=
مجموع ارصدة حسابات الاصول
ــ مجموع ارصدة حسابات الخصوم

وفى هذه الحالة تتم تجزئة الفائض القابل للتوزيع فى المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية الى شقين ، الاول هو الفائض المحتجز ويضاف الى حساب الاحتياطيات وهو من حسابات الخصوم ، والشق الثانى هو الفائض الموزع ويقيد استحقاقه لحساب دائنى توزيعات كحساب مساعد لحساب الدائنين وهو أيضا من حسابات الخصوم (١) .

---

(١) انظر المبحث الخاص بتوزيع الفائض .

والاحتمال الثانى ان تكون نتيجة العام خسارة اى عجز ، وطبقا لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين أنواع الحسابات كما يلى :

الخسارة او العجز (نتيجة العام)

=

مجموع ارصدة حسابات الاستخدامات
- مجموع ارصدة حسابات الموارد

=

مجموع ارصدة حسابات الخصوم
- مجموع ارصدة حسابات الاصول

وفى هذه الحالة لا يكون هناك محل لتصوير المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية (مرحلة التوزيع) ، ويظهر العجز فى الميزانية فى جانب الاصول تحت اسم « عجز مرحل » .

وفى كلا الاحتمالين (احتمال الفائض أو العجز) تتحول معادلة ميزان المراجعة ، بعد اقفال حسابات النتيجة واستخراج نتيجة العام ، الى معادلة الميزانية ..

ويلاحظ انه وان اختفت حسابات النتيجة من معادلة الميزانية الا أن اختفائها يكون بعد أن تركت بصماتها على حسابات الميزانية خلال العام وفى نهايته :

* خلال العام عند نشأة او حدوث الاستخدامات والموارد وما يترتب عليه من تأثير على حسابات الاصول والخصوم كما سبق أن بينا .
* وفى نهاية العام عند اظهار نتيجة العام (بعد مقابلة الاستخدامات والموارد) ضمن حسابات الميزانية كمقابل او تفسير لتغير صافى أصول الوحدة الاقتصادية نتيجة للعمليات الايرادية خلال العام .

● ● ●

المبحث الثالث

استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة

بينا فيما سبق أن النظام المحاسبى الموحد اتخذ منهج تبويب الحسابات الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة كمدخل لتخطيط خريطة الحسابات بالدليل المحاسبى باعتبار ان خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية هو تصوير الحسابات والقوائم الختامية .

ونضيف هنا ان اتخاذ هذا المدخل فى تبويب الحسـابات يحقق اسـتقلال كل من هذين النوعين من الحسابات ، ونقصـد بهذه السـمة تخطيط الحسابات بشكل يكفل كفاية حسابات النتيجة لتصوير الحساب الختامى واستخراج نتيجـة العـام وكفاية حسابات الميزانية لتصـوير المركز المـالى دون اى تداخل بين هذين النوعين من الحسـابات .

وفى ضوء هذه السـمة يمكننا تفسـير بعض الحسـابات التى اسـتحدثت بالدليل المحاسبى والتى قد تبدو غريبـة بالنسـبة للخريطـة التقليدية للحسابات ، ونخص بالذكر منها :

١ ـ حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) .

٢ ـ حسابات التغير فى المخزون .

٣ ـ الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات .

اولا ـ حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) :

وهو حساب مساعد لحساب التحـويلات الجارية التخصصية ، ويسـتخدم لتكوين أو تعديل المخصصات بخـلاف مخصصـات الاهـلاك مثل مخصص الديون المشـكوك فى تحصيلها ومخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولايضاح كيفية تحقيق استقلال حسابات النتيجة باسـتخدام هذا الحسـاب لنسترجع كمثال الاسـلوب التقليدى لمعالجـة الديون المشـكوك فى تحصـيلها ، لمعالجة هذه الديون يتعين تكوين مخصص لها او تعديل رصـيد هـذا المخصص ان وجد لكى يتساوى مع قدر هـذه الديون ، وتتم معالجـة ذلك طبقا للاسـلوب التقليدى بالقيد الآتى :

	من ح / الارباح والخسائر (كحساب ختامى)
ـ	الى ح / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

واذا دققنا فى ثنايا هـذه المعالجة التقليدية لمخصـص الديون المشـكوك فى تحصـيلها يمكن ان نوجه اليها انتقادين رئيسيين :

١ ـ عدم اسـتقلال حسابات النتيجـة : فاظهـار المخصـص فى الميزانيـة كحساب من حسابات الخصـوم أمر يتفق مع التكييف المحاسـبى له ، الا ان اظهاره فى الحساب الختامى يجعل من المخصـص حسابا من حسـابات النتيجة ، وهـذا يتناقض مع طبيعة المخصص من جهة ولا يحقق اسـتقلال حسابات النتيجة من جهـة اخـرى .

٢ ـ عدم المرونة فى تكوين المخصصات خـلال العـام : اذ ان ربط تكـوين المخصـص أو تعـديله بالحسـاب الختـامى فى نهاية العـام لا يمكن من تكـوين

المخصصات خلال العام ، وخاصة اذا كان الامر متعلقا بتكوين مخصص من مخصصات الالتزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولكن استحداث حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) كحساب من حسابات النتيجة (استخدام) يمكن من معالجة هذين الانتقادين كما يلى :

١ ــ تكوين او تعديل المخصص خلال العام او فى نهايته بحسب الظروف بالقيد الآتى :

من د / مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)
الى د / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

٢ ــ اقفال رصيد حساب مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حساب العمليات الجارية ، وذلك ضمن قيد اقفال الاستخدامات كما يلى :

من د / العمليات الجارية
الى د / مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)

٣ ــ اظهار مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ضمن حساب المخصصات بالميزانية ، وذلك بغض النظر عما قد يثار من جدل حول كيفية اظهاره بالميزانيــة .

واذا اضفنا الى التحليل السابق ان حساب الاهلاك يستخدم فى تكوين او تعديل حساب مخصصات الاهلاك نقول انه امكن تحقيق استقلال حسابات النتيجة بالتفرقة فى الدليل المحاسبى بين ما يمكن ان نطلق عليه « مقابل المخصصات » من جهة و « المخصصات » من جهة اخرى ؛ ومن ثم يتم تكوين او تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتى :

مقابل المخصصات (حسابات نتيجة)	المخصصات (حسابات ميزانية)
د / الاهلاك د / ٣٥٢	د / مخصص اهلاك د / ٢٣١
د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك د / ٣٦٧	د / مخصص الضرائب المتنازع عليها د / ٢٣٢ د / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها د / ٢٣٣ د / مخصصات اخرى د / ٢٣٤

ثانيا ـ حسابات التغير فى المخزون (انتاج تام وغير تام وبضائع بغرض البيع) :

اعتاد المحاسبون قبل صدور النظام المحاسبى الموحد على معالجة تقليدية للمخزون يتم بمقتضاها اقفال حساب المخزون (اول المدة) واثبات المخزون (آخر المدة) باستخدام الحساب الختامى مباشرة ، فبالنسبة لمخزون الانتاج التام كان يتم معالجته كما يلى :

أ) اقفال المخزون اول المدة :

من حـ / المتاجرة (كحساب ختامى)
الى حـ / مخزون انتاج تام (اول المدة)

ب) اثبات المخزون آخر المدة طبقا لقوائم الجرد :

من حـ / مخزون انتاج تام (آخر المدة)
الى حـ / المتاجرة

وهذه المعالجة ايضا تخلط بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، اذ ان حسابات المخزون من حسابات الميزانية ، ولكن اظهاره فى حساب المتاجرة (كحساب ختامى) يجعل منه حسابا من حسابات النتيجة وهذا يتناقض مع طبيعته .

ولكن استحداث حسابات التغير فى المخزون كحساب نتيجة (موارد) يمكن من معالجة ذلك محاسبيا ويحقق الفصل بين حسابات النتيجة من جهة وحسابات الميزانية من جهة اخرى ، ونرجىء بيان هذه المعالجة المحاسبية لحين التعرض لموضوع ايرادات النشاط الجارى فى الفصل المخصص لذلك .

ثالثا ـ الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات :

تحقيقا لاستقلال حسابات الميزانية تضمن الدليل حسابات وسيطة للحقوق والالتزامات ، ونخص بالذكر منها :

١ ـ **حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة :** وهو من حسابات الاصول ، ويجعل مدينا بما يستحق من هذه الايرادات خلال السنة المالية وتشمل الاعانات وايرادات الاوراق المالية والفوائد الدائنة والايجارات الدائنة والتعويضات والايرادات المتنوعة وايرادات السنوات السابقة ، ويجعل الحساب دائنا بما يحصل من هذه الايرادات خلال السنة ، وطبقا لذلك فان رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة يمثل الايرادات المستحقة التى لم يتم تحصيلها ، ومن ثم ينعكس هذا الرصيد فى الميزانية ضمن الاصول .

٢ ـ **حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة :** وهو من حسابات الخصوم ، ويجعل دائنا بما يستحق من هذه المصروفات وتشمل الاجور والايجارات

والفوائد والتبرعات والتعويضات ومصروفات السنوات السابقة ، ويجعل مدينا بما يسدد من هذه المصروفات ، ويظهر رصيد الحساب في نهاية السنة في الميزانية ضمن الخصوم .

واشتمال الدليل المحاسبي على هذين الحسابين وغيرهما من حسابات الحقوق والالتزامات الوسيطة يحقق استقلال حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة . وهذه النقطة تزيد ايضاحا اذا استرجعنا الى الاذهان الاسلوب الذي يتبعه بعض المحاسبين عند معالجة المستحق في نهاية السنة المالية من الايرادات السبق ذكرها في حسابات الايرادات ذاتها ، وذلك بجعلها مدينة والحساب الختامي دائنا بمقدار ما يستحق للسنة من ايرادات ، الأمر الذي يؤدي الى انعكاس الايرادات المستحقة كأرصدة مرحلة في حسابات الايرادات ذاتها أي في حسابات نتيجة ، وهذه المعالجة لا تحقق لحسابات الميزانية استقلالها من جهة كما تتناقض مع الصفة المؤقتة لحسابات النتيجة من جهة أخرى . ونفس القول ينطبق على معالجة المصروفات السابق ذكرها .

وكتعليق أخير على سمة استقلال كل من حسابات النتيجة وحسابات الميزانية نقول انه نتيجة لذلك أمكن ايجاد فاصل بين نوعين من القيود يتم اجراؤهما في نهاية العام بغرض استخراج نتيجة العام :

١ — **قيود تسوية حسابات النتيجة** : والغرض من هذه القيود تسوية أي تعديل أرصدة حسابات الاستخدامات والموارد لكي يعكس كل منها ما يخص العام بغض النظر عن واقعة الصرف أو التحصيل ، فيشمل ذلك على سبيل المثال قيود تكوين المخصصات وقيود المستحقات .

٢ — **قيود اقفال حسابات النتيجة** : ويقصد بها اقفال حسابات الاستخدامات والموارد بعد تسويتها في الحساب الختامي أي حساب العمليات الجارية لكي يمكن استخراج نتيجة العام بمقابلة الموارد والاستخدامات .

● ● ●

المبحث الرابع

تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

بينا سابقا أنه تم تحليل خريطة الحسابات بالدليل المحاسبي الى سبع مستويات متعاقبة ، وهي مستويات « الاجمالي المحاسبي » و « الحساب العام » و « الحساب المساعد » و « الحساب الفرعي » و « الحساب الجزئي » و « الحساب التحليلي » و « الحساب التفصيلي » ، وتوضيحا لهذه المستويات السبع نورد المثال الشامل الآتي :

اســم الحســاب	رقم الحساب	مستوى الحساب
اصــــــــول	١	اجمالى محاسبى
مشروعات تحت التنفيذ	١٢	حساب عـــام
تكوين ســلعى	١٢١	حساب مســاعد
آلات ومعـدات	١٢١٣	حساب فــرعى
آلات نشاط انتاجـــى	١٢١٣١	حساب جـــزئى
آلات مشتراة من الســوق المحلى	١٢١٣١١	حساب تحليلى
ثمن شراء آلات من الســوق المحلى	١٢١٣١١١	حساب تفصيلى

وبنظرة فاحصة لتحليل الحســابات بالدليل المحاســبى نخرج بانطباع أنه لم يكن هناك اطار مسبق لتحليل الحسابات الى المســتويات السابقــة ، وبالاخص من زاوية علاقتها بدمتر الاستاذ العام من جهة والحساب الختامى والميزانية من جهــة اخرى • ويتضــح ذلك من التعليق الآتى :

١ — من زاوية علاقة مستويات تحليل الحســابات بدفتر الاســتاذ العــام :
من المعروف أن دفتر الاستاذ العام هو مجمــع الحســابات العامة ، وبالنظــر الى الدليل المحاسبى نجد انه يشتمل على ٢٧ حســابا عاما ، واقتصــار دفتر الاســتاذ العام على هذه الحسابات يعقد المجمــوعة الدفترية اذ يســتلزم الامــر امســاك مســتويات مختلفة لدفاتر الاستاذ على شــكل مجمــوعة هرمية ، دفاتر آســتاذ للحســابات على مســتوى الحســاب المساعــد ثم عدد أكبر من دفاتر الاســتاذ للحسابات على مستوى الحســاب الفــرعى وهكــذا ، وذلك عــلاوة على ضرورة امساك دفاتر على مســتوى المفردات مثل دفاتر اســتاذ الحســابات الشــخصية ودفاتر استاذ مخازن المستلزمات الســلعية .

٢ — من زاوية علاقة مستويات الحسابات بالحســاب الختامى والميزانيــة :
بفحص الحســاب الختامى (حســاب العمليات الجــارية) والميزانيــة نلاحظ انه ليس هناك نمط معين لمستويات الحسابات المدرجة بها ، اذ يتراوح هذا المســتوى بين رقمين (اى مســتوى الحســاب العــام) كما هــو الحال بالنســبة لايرادات الأوراق المالية ، الى ثلاث ارقام (اى مستوى الحساب المساعــد) كما هو الحــال فى كثير من الحسابات ، الى أربعة ارقام (اى مستوى الحساب الفرعى) كما هــو الحال فى حسابات مخازن المستلزمات السلعية .

وهذا التحليل يوحى لنا بعدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل المحاســبى ، تبسيطا للمجموعة الدفترية من جهة وحرصــا على اشــتمال دفتر الاســتاذ العام على الحسابات بالمستوى اللازم لتصوير حساب العمليات الجارية والميزانيــة من جهة أخرى ، نقترح أن يمسك دفتر استاذ عام يضــم « حســابات عامة بمفهــوم اعتبارى » ، وهذا المفهوم ينبنى على المعيارين الآتيين :

١ ـ يعتبر حساب عام كل حساب يظهر فى حساب العمليات الجارية والميزانية طبقا للنموذجين الواردين بالنظام المحاسبى الموحد (١) ، وذلك استنادا الى ضرورة تبويب الحسابات بدفتر الاستاذ العام بشكل يمكن من تصوير الحساب الختامى واعداد الميزانية فى نهاية الفترة طبقا للمستوى التفصيلى المطلوب .

وهذا المعيار له اهمية خاصة فى تحديد حسابات النتيجة العامة ، اذ أن تطبيقه يؤدى على سبيل المثال ، الى رفع مستوى كل من حسابات صافى المبيعات والتغير فى المخزون وفروق تقويم التغير فى المخزون الى مستوى الحساب العام .

٢ ـ يعتبر حساب عام كل حساب له صفة اجمالية ، وذلك استنادا الى تعريف الحساب الاجمالى ، اى كونه كل حساب فى دفتر الاستاذ العام يثبت فيه مجموع العمليات المثبتة فى اليوميات المساعدة والتى سبق اثباتها (أى العمليات) تفصيلا من واقع مستندات القيد الاولى فى الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل .

وهذا المعيار له اهمية خاصة فى تحديد حسابات الميزانية العامة ، فاذا كان تطبيق هذا المعيار يؤدى الى تحديد الحساب العام بمستوى أدنى من ذلك الذى ينتج من تطبيق المعيار الاول نيفضل اعتبار المستوى الادنى حساب عام وبالاخص اذا تعلق الامر بحسابات شخصية . ولايضاح ذلك نأخذ كمثال حساب العملاء ، فطبقا للمعيار الاول يتحدد مستوى هذا الحساب دون تحليله قطاعيا كحساب عام على أن يترك التحليل القطاعى لهذا الحساب الى المستوى التالى اى الحساب المساعد وذلك بالاضافة الى ضرورة امساك حسابات لعملاء كل قطاع على مستوى أدنى ، ولكن بتطبيق المعيار الثانى نلاحظ ان حساب عملاء كل قطاع حساب اجمالى ، ومن ثم يرتفع الى مستوى الحساب العام على أن يرتفع فى الوقت نفسه مستوى حسابات عملاء هذا القطاع الى مستوى الحسابات المساعدة ، الامر الذى يؤدى الى تبسيط المجموعة الدفترية وتضييق نطاق المطابقة المحاسبية (٢) .

● ● ●

(١) انظر النموذجين بالباب الخاص بالحسابات والقوائم الختامية .

(٢) يشتمل الفصل الخاص بالاطار العام للحسابات المالية على الحسابات العامة بالمفهوم الاعتبارى طبقا لهذين المعيارين .

المبحث الخامس

اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

يلاحظ فى الدليل المحاسبى سمة مميزة ، وهى اشتماله على حسابات استخدامات وموارد محسوبة فى شكل حسابات متقابلة ، وهذه الحسابات تهدف الى امداد المحاسب القومى بالبيانات اللازمة لاعداد الحسابات القومية . وهذه الحسابات مبينة فى الجدول الآتى :

استخدامات		موارد	
ر . م	اسم الحساب	ر . م	اسم الحساب
٣٥٤	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧	فرق الإيجار المحسوب
٣٥٧	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة
٣٥٨	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٣٥٩	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	٤١٨٣	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع

وبنظرة فاحصة لهذه الحسابات المتقابلة نجد أنها تنقسم بحسب الغرض منها الى مجموعتين :

١ — **المجموعة الأولى** : وتشمل حسابات فروق الايجار والفوائد ، وتهدف هذه الحسابات الى توفير البيانات التى تمكن المحاسب القومى من حساب عنصرين من عناصر القيمة المضافة (الايجارات والفوائد) على أساس موضوعى ، اى دون أن يتأثر ذلك بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التى تمارس فيها نشاطها ، وكذلك دون تأثر بالهيكل التمويلى للوحدة الاقتصادية ، وذلك الى جانب تقييم الاداء للوحدات الاقتصادية على أساس موضوعى .

٢ — **المجموعة الثانية** : وتشمل حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون وتهدف هذه الحسابات الى التمكن من اظهار الانتاج التام (أو البضائع بغرض البيع) مقوما بسعر البيع كبيان من بيانات الحسابات الختامية للوحدة ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

● ● ●

المبحث السادس

ازدواجية الحساب الختامى

فى نهاية كل سنة مالية تستخرج الوحدة الاقتصادية نتيجة نشاط السنة من فائض أو عجز باقفال ومقابلة الموارد والاستخدامات فى الحساب الختامى ، وفى العادة يتم تصوير حساب ختامى واحد فى نهاية كل سنة مالية ، الا انه فى هذا الصدد ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، تجابه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلى :

١ — خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامى على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس نوعى أى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ... الخ ، وذلك توفيرا للبيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها .

٢ — خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامى يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى ، أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكى يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات المتعارف عليها فى المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض أو (عجز) الانتاج والمتاجرة وأخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى .

وقد تمت معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبى بأسلوب يمكن أن نطلق عليه ازدواجية الحساب الختامى طبقا لما يلى :

١ — تضمين الدليل المحاسبى لحساب ختامى وهو حساب العمليات الجارية (ح/ ٢٨١) ، وهو حساب نتيجة العام الذى تقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هى مبوبة بالدليل أى على أساس نوعى خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومى .

٢ — تضمين الدليل المحاسبى فى نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية .

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حساب العمليات الجارية ، تصوير الحسابات الختامية التقليدية (حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الارباح والخسائر) يتم فيها بويب الاستخدامات على اساس وظيفى ، الامر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

ونركز هنا ان هذه الحسابات الختامية التقليدية تحولت الى حسابات أو قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج .

وختاما لهذه السمة من المفيد أن نشير الى انه يتعين على الوحدة الاقتصادية اعداد حسابات وقوائم ختامية معينة . وبالمقارنة بينها وبين ما جرى العرف على اعداده طبقا للمحاسبة التقليدية يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

١ ـ **المجموعة الاولى** : وتشمل الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، وهى « الميزانية » وحسابات « الانتاج والمتاجرة » و « الارباح والخسائر » و « توزيع الارباح » . ويلاحظ أن محتوى هذه القوائم والحسابات من بنود محاسبية وكيفية بويبها طبقا لمقتضات النظام المحاسبى الموحد يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص القوائم والحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية فى الدليل المحاسبى تخطيطا يحقق أهداف النظام المحاسبى السابق بيانها .

٢ ـ **المجموعة الثانية** : وتشمل الحسابات والقوائم التى استحدثها أو اضافها النظام وتتمثل فى « قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية » و « حساب العمليات الجارية » و « قوائم الموازنة النقدية » .

ويلاحظ ان هذه الاضافة لم تكن أمرا عفويا ، بل كانت ضرورية لايجاد الترابط بين القوائم والحسابات الختامية على مستوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية لكى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الاقتصادية الى المستوى القومى . ونورد فيما يلى الحسابات القومية وما يقابلها بوجه عام من حسابات وقوائم على مستوى الوحدة الاقتصادية .

الحسابات القومية	المقابل على مستوى الوحدة
أ) حساب الانتاج	أ) المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية
ب) حساب التخصيص	ب) المرحلة الثانية والثالثة من حساب العمليات الجارية
جـ) حساب راس المال	جـ) قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية
د) جداول التدفقات النقدية	د) قوائم الموازنة النقدية

الفصل الرابع

بصمات الموازنة النقدية

تبين الموازنة النقدية مصـادر مقبوضات ومدفوعات الوحدة الاقتصادية ، وطبقا للنماذج الواردة بالنظام المحاسبى الموحد نعد الموازنة النقدية فى ثلاث توائم ، وهى :

١ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مقبوضات .

٢ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مدفوعات النشاط الجارى .

٣ ـ قائمة الموازنة النقدية ـ مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى .

واعداد الموازنة النقدية بالاسلوب الذى رسـمه النظام المحاسبى ، يمثـل المشكلة الرئيسية فى التطبيق ، وليس هنا مجال الخوض فى جوانب هذه المشكلة ، اذ ينحصر هدفنا فى هذا الفصل فى تتبع ما تركته متطلبات اعداد الموازنة من بصمات بالدليل المحاسبى واسلوب التوجيه المحاسبى . اذ ان ذلك يساعد فى تفهم المعالجة المحاسبية للعمليات فى الابواب التالية .

فبخصوص الدليل المحاسبى نلاحظ اولا « التقسيم القطاعى لحساب حقوق والتزامات الوحـدة » لكى تتوافر البيانات اللازمة لتحليل التدفقـات النقـدية على اساس القطاعات الاقتصادية ، ونلاحظ ثانيا بالدليل المحاسبى « تخصيص حسابات لعمليات النشـاط الجارى واخرى لعمليات النشـاط الاستثمارى » حتى يمكن تبويب مصـادر التدفقات النقدية طبقا لنماذج الموازنة .

ولكى تتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية استلزم النظام التوجيه المحاسبى للعمليات طبقا لاسلوب معين يمكن ان نطلق عليه « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات » .

من هذا العرض يتضح لنا ان البصمات الرئيسية للموازنة النقدية بالدليـل واسلوب التوجيه المحاسبى هى :

١ ـ التقسيم القطاعى لحسابات حقـوق والتزامات الوحدة .

٢ ـ تخصيص حسـابات لعمليـات النشـاط الجـارى واخرى للنشاط الاستثمارى .

٣ ـ ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات .

أولا ـ التقسيم القطاعى لحسابات حقوق والتزامات الوحدة :

لامكان اعداد الموازنة النقدية على اساس قطاعى تم تقسيم حسابات الحقوق والالتزامات بالدليل المحاسبى حسب القطاعات الاقتصادية السابق بيانها . وبديهى

يتوقف حدود هذا التقسيم على طبيعة الحساب المعين ، فمثلا حساب العملاء ، وهو من حسابات حقوق الوحدة ، يمكن تقسيمه الى كافة القطاعات ، ولذا قسمه النظام المحاسبى كما يلى :

١٦١			عمــــلاء
	١٦١١		عمــلاء من القطاع العام
		١٦١١١	عمــلاء من القطاع العام خدمات
		١٦١١٢	عمــلاء من القطاع العــام اعمال
	١٦١٢		عمــلاء من القطاع الخاص
		١٦١٢١	عمــلاء من القطاع العائلى
		١٦١٢٢	عمــلاء من قطاع الاعمال
	١٦١٣		عمــلاء الخارج

ثانيا ــ تخصيص حسابات لعمليات النشــاط الجارى واخرى للنشاط الاستثمارى :

بنظرة عامة للدليل المحاسبى نجد أن النظام انتهج أسلوبا عاما وهو تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى لعمليات النشـاط الاستثمارى ، ونورد فيما يلى الامثلة لذلك :

١ ــ تخصيص حساب « موردون ح/٢٦١ » لاثبات الدائنية المترتبة على الشراء لاعمال النشـاط الجارى والمتمثلة فى شراء المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والبضائع بغرض البيع ، بينما يخصص حساب « دائنون مختلفون ح/٢٧٢ » لاثبات الدائنية المترتبة على نشاط استثمارى أى شراء أصول ثابتة واستثمارات ماليـــة .

٢ ــ تخصيص حساب « عملاء ح/١٦١ » لاثبات المديونية المترتبة على مبيعات النشـاط الجارى ، بينما يخصص حساب « مدينون مختلفون ح/١٧١ » لاثبات المديونية المترتبة على البيع العرضى للاصول الثابتة أو الاستثمارات المالية .

٣ ــ تحليل حساب « البنك حســاب جارى ح/١٨٢ » الى حســابين « تمويل النشــاط الجارى ح/١٨٢١ » و « تمويل النشـاط الاســتثمارى ح/١٨٢٢ » .

وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية ، واحدة للمقبوضات واثنين للمدفوعات ، يتضح ما يلى :

١ ــ لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات فى حســاب البنــك الى مقبوضـــات نشاط جارى ونشاط استثمارى . ومعنى ذلك معالجـــة جميع المقبوضات بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينـــا .

٢ ــ يقسم جانب المدفوعات فى حساب البنك الى خانتين : الخانة الاولى ونخصص لتمويل النشاط الجارى ، ويقيد بها مدفوعات النشاط الجارى المبينة فى القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، وترتبط هذه المدفوعات بسداد الالتزامات المترتبة على الاستخدامات فى حساب العمليات الجارية (د/٣١ و د/٣٢ و د/٣٣ و د/٣٤ و د/٣٥ و د/٣٦) ، اما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثالثة من قوائم الموازنة ، وترتبط هذه المدفوعات بالالتزامات المرتبة على الاستخدامات والموارد الراسمالية .

وهذا يعنى معالجة المقبوضات كبحيرة واحدة يتم استخدامها فى تمويل كل من النشاط الجارى والاستثمارى .

ثالثا ــ ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات :

لكى تتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى دون حاجة لتحليل اضافى استلزم النظام المحاسبى ربط التدفقات النقدية (مقبوضات ومدفوعات) بحسابات الحقوق والالتزامات ، ولتحقيق ذلك يتعين عند اثبات العمليات اتباع اجراء محاسبى يمكن ان نطلق عليه « تعميم أساس الاستحقاق » ونقصد بهذا التعميم انه فى مجال المعالجة المحاسبية يتعين فى جميع الاحوال :

١ ــ الفصل بين واقعة استحقاق الاستخدامات وواقعة السداد وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الفصل ان تكون العلاقة بين حسابات الاستخدامات وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

٢ ــ الفصل بين واقعة استحقاق الموارد وواقعة التحصيل وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الاجراء ان تكون العلاقة بين حسابات الموارد وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

اذ ينبنى على هذا الفصل ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات ومن ثم يتم حصر وتحليل المقبوضات والمدفوعات عن طريق هذه الحسابات وليس عن طريق حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) ، وهى الطريقة التى عرضها النظام المحاسبى لاستخراج الموازنة النقدية مع تحليلها على أساس القطاعات الاقتصادية .

وتعميم اساس الاستحقاق اجراء محاسبى يتم تطبيقه فى ضوء الهدف منه ، ومن ثم :

١ ــ يطبق بالنسبة للاستخدامات التى يترتب عليها عمليات دفع ان عاجلا أو آجلا . ويستوى فى ذلك الاستخدامات الجارية مثل شراء مستلزمات سلعية او بضائع بغرض بيعها ، والاستخدامات الراسمالية والمتمثلة فى شراء عناصر الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

٢ ـ يطبق بالنسبة للموارد التى يترتب عليها عمليات تحصيل ان عاجلا او آجلا ، ويستوى فى ذلك الموارد الجارية مثل بيع بضائع او انتاج تام والموارد الراسمالية والمتمثلة فى بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

٣ ـ ومن ثم لا يطبق بالنسبة للاستخدامات التى لا يترتب عليها مدفوعات مثلا الاهلاك ، والموارد التى لا بترتب عليها مقبوضات مثل الخصم المكتسب .

ومن ابرز الامثلة لايضاح اسلوب تعميم الاستحقاق معالجة كل من المشتريات والمبيعات .

١ ـ **معالجة المشتريات النقدية** : فاذا فرضنا ان الوحدة اشترت بشيك بضاعة بغرض بيعها بمبلغ ٥٠٠ تقيد العملية بقيدين كما يلى :

ا) قيد واقعة الشراء (استحقاق الاستخدام) :

٥٠٠		من ح / مشتريات بغرض البيع	٣٤
	٥٠٠	الى ح / موردون	٢٦١

ب) قيد واقعة السداد :

٥٠٠		من ح / موردون	٢٦١
	٥٠٠	الى ح / بنك حساب جارى	١٨٢

٢ ـ **معالجة المبيعات النقدية** : فاذا فرضنا ان الوحدة باعت جزءا من البضاعة السابقة بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك نقيد تلك العملية بقيدين كما يلى :

ا) قيد واقعة البيع (استحقاق الايراد) :

٤٠٠		من ح / عملاء	١٦١
	٤٠٠	الى ح / صافى مبيعات	٤١٨١

ب) قيد واقعة التحصيل :

٤٠٠		من ح / بنك حساب جارى	١٨٢
	٤٠٠	الى ح / عملاء	١٦١

واتماما للفائدة نعرض فيما يلى بيان بالاستخدامات والموارد الرئيسية للوحدة وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .

حسابات الالتزامات	اولا ـ الاستخدامات
	١ ـ عناصر القيمة المضافة :
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ اجور مستحقة »	ا) اجور نقدية (عينى)
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ ايجارات مستحقة »	ب) ايجارات فعلية
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ فوائد مستحقة »	جـ) فوائد (محلية وخارجية)
	٢ ـ الاستهلاك الوسيط وما فى حكمه :
« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى	ا) شراء مستلزمات سلعية
« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى	ب) استحقاق مستلزمات خدمية
« هـ / موردون » مع التقسيم القطاعى	هـ) مشتريات بغرض البيع
	٣ ـ استخدامات جارية اخرى :
« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى »	ا) ضرائب اخرى (رسوم دمغة وضريبة السيارات)
« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب عقارية »	ب) ضرائب عقارية
« هـ / دائنون متنوعون ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العام »	جـ) ضرائب دخلية
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ تبرعات واعانات مستحقة للغير »	د) تبرعات
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ تبرعات واعانات مستحقة للغير »	هـ) اعانات للغير
« هـ / م.ج.ت. مستحقة ـ مصروفات سنوات سابقة مستحقة »	و) مصروفات سنوات سابقة
	٤ ـ استخدامات راسمالية :
« هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اصول جديدة » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اصول قائمة » ، وذلك بحسب الاحوال	ا) شراء اصول ثابتة
« / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء سندات حكومية » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراء اوراق مالية محلية » و « هـ / دائنون مختلفون ـ دائنو شراءاستثمارات مالية اجنبية » وذلك بحسب الاحوال	ب) شراء استثمارات مالية

حسابات التفوق	ثانيا ـ الموارد
	١ ـ ايرادات النشاط الجارى :
« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى	أ) بيع انتاج تام
« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى .	ب) ايرادات تشغيل للغير
« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى .	جـ) خدمات مباعة
« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعى	د) بيع بضائع
	٢ ـ اعانات :
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ اعانات مستحقة »	أ) انتاج
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ اعانات مستحقة »	ب) تصدير
	٣ ـ موارد جارية اخرى :
« هـ / أ.ج.ت مستحقة ـ أ.أ. مالية مستحقة »	أ) ايرادات اوراق مالية
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ فوائد دائنة مستحقة »	ب) فوائد دائنة
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ ايجارات دائنة مستحقة »	هـ) ايجارات دائنة
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ ايرادات سنوات سابقة مستحقة »	د) ايرادات سنوات سابقة
« هـ / أ.ج.ت. مستحقة ـ تعويضات وغرامات مستحقة »	هـ) تعويضات وغرامات
	٤ ـ موارد راسمالية :
« هـ / مدينون مختلفون ـ مدينو بيع اصول »	أ) بيع اصول ثابتة
« / مدينون مختلفون ـ مدينو اهلاك سندات حكومية » و « هـ / مدينون مختلفون ـ مدينو بيع اوراق مالية محلية » و « هـ / مدينون مختلفون ـ مدينو بيع إستثمارات مالية اجنبية »	ب) بيع استثمارات مالية

• • •

الفصل الخامس

الإطار العام للحسابات المالية

تناولنا فيما سبق الاطار العام لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ، كما حاولنا تأصيل هذا الدليل بابراز ما يشكل سماته العامة والخاصة ، وكأمر بديهى ينعكس ذلك فى تصميم المجموعة الدفترية للحسابات المالية من حيث عدد وشكل ومسميات الدفاتر ، ولا نهدف فى هذا الفصل الى تصميم مجموعة دفترية أو التعرض لشكل الحسابات تحقيقا لاغراض الموازنة ، اذ نؤجل ذلك الى طبعة خاصة .

الهدف من هذا الفصل هو تناول الخطوط العامة او الاطار العام للحسابات المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى ، واهم ما يلاحظ فى هذا الفصل اننا لم نلتزم بمستويات الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى (عام ومساعد وفرعى وجزئى وتحليلى وتفصيلى) اذ أن هذا الالتزام يعقد المجموعة الدفترية ، وانما حاولنا باستخدام المفهوم الاعتبارى للحساب العام تطويع الدليل المحاسبى الى مستويين من الحسابات (عام ومساعد) ، الامر الذى يؤثر فى عدد الحسابات العامة ويحقق تبسيط المعالجة والتوجيه المحاسبى .

ونتناول فيما يلى مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات ودفاتر الاستاذ ، ونختتم هذا الفصل ببيان الترابط او العلاقات بين هذه المقومات .

اولا — المستندات :

المستندات هى مصادر القيود المحاسبية اذ انها تمكن المحاسب من القياس الكمى والقيمى للعمليات المختلفة الخاصة بالوحدة الاقتصادية . ففاتورة المبيعات مثلا تمكن من تحديد الكمية المباعة من كل صنف بالاضافة الى التعبير القيمى اى قياس ايراد المبيعات بالنسبة لكل صنف .

والمستندات ذات صلة مباشرة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ، فبالتوجيه المحاسبى لفاتورة المبيعات يجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات على مستوى الاصناف دائنا .

على أنه يجب الا يتبادر الى الذهن ان كل المستندات تعتبر مصادر للقيد المحاسبى بمعناه المعروف فجزء من مستندات الوحدة تؤدى وظيفة اصدار امر أو تعليمات للقيام بعمل شىء معين . فاصدار امر انتاجى هو بمثابة امر لمركز أو مراكز

معينة بانتاج كمية محددة من منتج معين ، ومن الواضح أن اصدار هذا المستند لا يؤدى بالتبعية الى قيد محاسبى ، الا أن ارسال صورة من هذا الامر الى ادارة التكاليف يعنى اصدار التعليمات الى هذه الادارة بتتبع تكاليف هذا الامر ، كما ان تنفيذه يؤدى بالتبعية الى اصدار سلسلة من المستندات مثل اذون الصرف الخاصة والتى تكون مصادر القيود المحاسبية لتتبع تكاليف هذا الامر .

وينطبق ما سبق على مستندات اخرى مثل طلب الشراء اذ أن تتبع الدورة المستندية لتنفيذ هذا الطلب يؤدى الى ورود فاتورة من المورد تكون مصدر للقيد المحاسبى بجعل حساب الصنف او الاصناف المشتراة مدينا وحساب المورد دائنا .

ومن زاوية الاطراف المتعلقة بالمستندات يمكن تقسيمها الى نوعين ، النوع الأول هو المستندات الخارجية اى التى تصدر نتيجة لتعامل الوحدة الاقتصادية مع الغير مثل فواتير المشتريات والمبيعات واشعارات الخصم والاضافة ، والنوع الثانى هو المستندات الداخلية اى التى ينحصر استخدامها فى الوحدات التنظيمية المكونة للوحدة الاقتصادية او نتيجة للعمليات بينها مثل قوائم الاجور وطلبات الشراء واذون صرف المواد .

ثانيا ـ اليوميات :

نظرة لكثرة وتنوع عمليات الوحدة الاقتصادية يتم اثباتها فى يوميات متعددة يطلق عليها اليوميات المساعدة ، وهذه اليوميات تقوم بوظيفة التسجيل النوعى لعمليات الوحدة ، وبعبارة اخرى فان اليومية المساعدة هى يومية نوعية تخصص لاثبات نوع معين من العمليات حتى يمكن معرفة ملخص أو مجموع هذا اليومية لاثباته فى اليومية العامة (أو المركزية) فى نهاية كل فترة محاسبية (عادة شهر) .

والتخصيص النوعى امر حيوى فى التخطيط المحاسبى لما له من فوائد نخص بالذكر منها :

١ ـ تزويد ادارة الوحدة بالبيانات الدورية مثل مجموع المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع أو المبيعات أو ملخص المستلزمات السلعية المنصرفة ، وذلك كل فترة دورية .

٢ ـ ايجاد حلقة اتصال بين دفاتر الاستاذ المساعد والحسابات الاجمالية المقابلة فى دفتر الاستاذ العام ، اذ أن القيود المحاسبية لهذه الملخصات او المجاميع هى مصدر تكوين الحسابات الاجمالية فى الاستاذ العام .

وتبعا لتحليل وتبويب عمليات الوحدة الاقتصادية نجد ان اليوميات المساعدة تنحصر عادة فى الآتى :

١ ـ يومية المقبوضات والمدفوعات	٤ ـ يومية صادر المخازن
٢ ـ يومية المشتريات	٥ ـ يومية التسويات الاخرى
٣ ـ يومية ايرادات النشاط الجارى	

واذا كانت هذه هي اليوميات المساعدة الرئيسية فليس هناك ما يمنع من امساك يوميات اخرى ، اذ ان معيار تخصيص يومية لنوع معين من العمليات هو مدى تكرارها فعلى سبيل المثال تثبت عملية استلام أوراق القبض من العملاء عادة فى يومية التسويات الاخرى ، ولكن اذا زاد تعامل الوحدة فى أوراق القبض يكون من الافضل تخصيص يومية لاوراق القبض لاثبات استلام هذه الاوراق .

ونورد فيما يلى شرحا موجزا لاوجه استخدام كل يومية من اليوميات السابق ذكرها .

١ ــ يومية المقبوضات والمدفوعات : تخصص هذه اليومية لاثبات جميع العمليات النقدية ، فيخصص جانبها المدين لاثبات المقبوضات مع تحليل مصادرها ، ويخصص جانبها الدائن لاثبات المدفوعات مع تحليل عناصرها . ويمكن تخصيص يومية لاثبات المقبوضات واخرى لاثبات المدفوعات .

وتثبت المدفوعات الضئيلة القيمة فى يومية السلفة المستديمة على ان تضع الوحدة الاقتصادية اللائحة التى تنظم هذه السلفة من ناحية مبلغها ودورية الاستعاضة واوجه الصرف منها ، وعند استعاضة السلفة تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك ، لذلك لا يستخرج من يومية السلفة المستديمة قيد دورى لاثباته فى اليومية العامة كما هو الحال بالنسبة لليوميات الاخرى ، وانما تعتبر كاذن توجيه يرفق باذن استعاضة السلفة ويتم اثباته فى يومية المدفوعات فى تاريخ الاستعاضة .

٢ ــ يومية المشتريات : تستخدم هذه اليومية فى اثبات كافة مشتريات المستلزمات السلعية التى تودع بالمخازن سواء تم شراؤها بالنقد ام بالأجل وسواء تم شراؤها من السوق المحلية او الخارجية ، كما تستخدم أيضا فى اثبات كافة المشتريات بغرض البيع .

٣ ــ يومية ايرادات النشاط الجارى : تستخدم هذه اليومية فى اثبات استحقاق ايرادات النشاط الجارى المتمثلة فى مبيعات الانتاج التام وايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ومبيعات البضائع بغرض البيع .

٤ ــ يومية صادر المخازن : تستخدم هذه اليومية فى اثبات اذون صرف المستلزمات السلعية على اختلاف أنواعها من المخازن للمراكز المختلفة بالوحدة الاقتصادية ، كما يثبت بها المستلزمات المرتجعة من المراكز الى المخازن على ان يتم الاثبات بالمداد الاحمر أو بين الاقواس حتى يمكن التوصل الى صافى المستلزمات السلعية المستخدمة فى نهاية الفترة المحاسبية .

٥ ــ يومية التسويات الاخرى : قد يطلق على هذه اليومية يومية العمليات الاخرى ، فهى تستخدم لاثبات العمليات التى ليست لها يومية خاصة ، وفيما يلى بيان بأهم العمليات التى تثبت فى هذه اليومية :

ا) قيود استحقاق الاجور واستحقاق المستلزمات السلعية التى لا يمكن تخزينها او التى تشترى للاستخدام مباشرة ، واستحقاق المستلزمات الخدمية . واستحقاق المصروفات التحويلية الجارية ، واستحقاق التحويلات الجارية التخصيصية .

ب) قيود استحقاق الموارد فيما عدا ايرادات النشاط الجارى نظرا لتخصيص يومية لاثبات استحقاق هذه الايرادات .

جـ) قيود استحقاق شراء وبيع عناصر الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

د) العمليات الخاصة باستلام اوراق القبض وتظهيرها ، وكذلك العمليات الخاصة باثبات نشأة اوراق الدفع .

وفى نهاية كل فترة دورية (عادة كل شهر) يثبت مجموع كل يومية مساعدة فى مستند قيد للاثبات فى اليومية العامة والترحيل الى الاستاذ العام .

ثالثا ـ دفاتر الاستاذ :

بجانب اليوميات تشتمل المجموعة الدفترية على دفاتر الاستاذ ، دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد ، وقبل أن نبين هيكل ومحتوى هذه الدفاتر نقول ان الرقابة المحاسبية تستدعى أن يكون اسلوب الترحيل الى دفاتر الاستاذ كما يلى :

١ ـ يتم الترحيل الى دفاتر الاستاذ المساعد من اذون التوجيه المحاسبى لمستندات القيد الأصلية .

٢ ـ يتم الترحيل الى دفتر الاستاذ العام من مستندات قيود اجمالى اليومات المساعدة .

١ ـ دفتر الاستاذ العام : هذا الدفتر هو وعاء الحسابات العامة ، وسبق ان بينا أن اقتصار هذا الدفتر على هذه الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى يعقد المجموعة الدفترية ، فتبسيطا للمجموعة الدفترية اقترحنا ان يمسك دفتر استاذ عام يضم حسابات عامة بمفهوم اعتبارى طبقا لمعيارين معينين (١) .

---

(١) انظر صفحة (٣٩) من هذا الكتاب .

وطبقا لهذين المعيارين يقترح أن تكون الحسابات العامة لكل من الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد كما بالجدول الآتى :

اسم الحساب	د.م	اسم الحساب	د.م
الأصول		اقراض للخارج طويل الاجل	١٤١
اراضى	١١١	اقراض محلى طويل الاجل	١٤٢
مبانى وانشاءات	١١٢	استثمارات فى سندات حكومية	١٥١
آلات ومعدات	١١٣	استثمارات فى أوراق مالية	
وسائل نقل وانتقال	١١٤	محلية	١٥٢
عدد وادوات	١١٥	استثمارات اجنبية	١٥٣
اثاث ومعدات مكاتب	١١٦	عملاء قطاع عام خدمات	١٦١١١
ثروة حيوانية ومائية	١١٧	عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
تكوين سلعى	١٢١	عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
انفاق استثمارى	١٢٢	عملاء الخارج	١٦١٣
مخزن (١) الخامات الرئيسية	١٣١١١	أوراق قبض قطاع عام	٩٦٢١
مخزن الخامات المساعدة	١٣١١٢	أوراق قبض قطاع خاص	
مخزن الوقود	١٣١٢	عائلى	١٦٢٢١
مخزن قطع الغيار وموارد الصيانة	١٣١٣١	أوراق قبض قطاع خاص	
مخزن المواد والمهمات والمتنوعة	١٣١٣٢	اعمال	١٦٢٢٢
مخزن مواد التعبئة والتغليف		أوراق قبض خارجية	١٦٢٣
المستهلكة	١٣١٤١	مدينون متنوعون	١٦٣
مخزن مواد التعبئة والتغليف		مدينون مختلفون	١٧١
المتداولة	١٣١٤٢	ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
مخزن المخلفات	١٣١٥	ايرادات جارية وتخصيصية	
مخزون (١) انتاج غير تام	١٣٢	مستحقة	١٧٣
مخزون انتاج تام	١٣٣	صندوق الادارة	١٨١١
بضائع لدى الغير	١٣٤	صندوق الفروع	١٨١٢
مخزون بضائع بغرض البيع	١٣٥	سلف مستديمة	١٨١٣
اعتمادات مستندية لشراء		بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
بضائع	١٣٦	بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
حركة الانتاج التام بسعر		بنك ودائع لآجل او باخطار	
البيع	١٣٧	سابق	١٨٣

(١) نفضل استخدام اصطلاح « مخزن » بالنسبة لعناصر المخزون التى تخضع للمعالجة المحاسبية على أساس اثبات حركتها خلال العام ، واستخدام اصطلاح « مخزون » للعناصر التى تتم تسويتها فى نهاية العام فى حسابات التغير فى المخزون طبقا لنتائج الجرد .

اسم الحساب	رقم	اسم الحساب	رقم
الخصوم		أرباح مبيعات تخص أعوام لاحقة	٢٧٣٢
رأس مال مملوك	٢١١	أرصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
احتياطي قانوني	٢٢١		
احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢		
احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية	٢٢٣	الاستخدامات	
احتياطي عام	٢٢٤	أجور نقدية	٣١١
احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	مزايا عينية	٣١٢
احتياطي ارتفاع أسعار الاصول	٢٢٦	تأمينات اجتماعية	٣١٣
احتياطيات أخرى	٢٢٧	مستلزمات سلعية	٣٢
(مع فتح حساب لكل نوع)		مستلزمات خدمية	٣٣
فائض مرحل	٢٢٨	مشتريات بغرض البيع	٣٤
مخصص اهلاك	٢٣١	رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
(مع التحليل حسب النوع)		رسوم انتاج	٣٥١٢
مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢	حصيلة الخزانة	٣٥١٣
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٣	ضرائب أخرى	٣٥١٤
مخصصات أخرى	٢٣٤	اهلاك	٣٥٢
(مع فتح حساب لكل نوع)		(مع التحليل حسب النوع)	
قروض محلية طويلة الاجل	٢٤١	ايجارات فعلية	٣٥٣
قروض خارجية طويلة الاجل	٢٤٢	فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
سحب على المكشوف	٢٥١	فوائد محلية	٣٥٥
قروض قصيرة الاجل بضمان	٢٥٢	فوائد خارجية	٣٥٦
جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
موردو القطاع العام خدمات	٢٦١١١	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٣٥٨
موردو القطاع العام اعمال	٢٦١١٢		
موردو القطاع الخاص	٢٦١٢	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩
موردو الخارج	٢٦١٣		
أوراق دفع محلية	٢٦٢١	تبرعات	٣٦١
أوراق دفع خارجية	٢٦٢٢	اعانات للغير	٣٦٢
دائنون متنوعون	٢٦٣	تعويضات وغرامات	٣٦٣
دائنو توزيعات ــ حصة الدولة	٢٦٤١	خسائر رأسمالية	٣٦٤
دائنو توزيعات ــ حصة المساهمين	٢٦٤٢	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥
دائنو توزيعات ــ حصة العاملين	٢٦٤٣	ديون معدومة	٣٦٦
دائنو توزيعات ــ حصص أخرى	٢٦٤٤	مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)	٣٦٧
الانتاج التام تحت البيع	٢٧١	ضرائب عقارية	٣٦٨
دائنون مختلفون	٢٧٢	ضرائب دخلية	٣٦٩
دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٧٣١		

اسم الحساب	د.م	اسم الحساب	ق.م
الموارد		مخلفات انتاج	٤١٩
صافى مبيعات انتاج تام	٤١١	اعانات انتاج	٤٢١
تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢	اعانات تصدير	٤٢٢
فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	٤١٣	ايرادات اوراق مالية	٤٣٠
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	فوائد دائنة	٤٤١
مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥	ايجارات دائنة	٤٤٢
ايرادات تشغيل للغير	٤١٦	ارباح راسمالية	٤٤٣
خدمات مباعة	٤١٧	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤
صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	٤١٨١	تعويضات وغرامات	٤٤٥
تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	ايرادات متنوعة	٤٤٦
فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
		فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨

٢ – **دفاتر الاستاذ المساعد** : بجانب دفتر الاستاذ العام يتعين امساك مجموعة من دفاتر الاستاذ المساعد ويرجع ذلك الى الاسباب الآتية :

أ) بالنسبة لحساب الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وحسابات النتيجة يستلزم الأمر تحليلها الى المستوى الوارد بالدليل المحاسبى .

ب) بالنسبة لحسابات المخزون تستدعى اجراءات التخطيط والرقابة تتبع الحركة واستخراج الارصدة على مستوى كل صنف فى كل مخزن .

جـ) بالنسبة لحسابات الحقوق والالتزامات تستدعى اجراءات التحصيل والسداد امساك حساب على مستوى كل شخص طبيعى أو معنوى .

وكأمر بديهى يمسك عدد من دفاتر الاستاذ المساعد بقدر الحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام ، وعلى سبيل المثال نذكر من دفاتر الاستاذ المساعد سجل الاصول الثابتة ودفاتر أستاذ المخازن ودفاتر استاذ العملاء والموردين .

ولكى يمكن اعداد موازين مراجعة فرعية على أساس المجاميع تتضمن كل من دفاتر استاذ العملاء والموردين حساب يخصص لاثبات عمليات التعامل بالنقد مع الوحدة الاقتصادية ، فمثلا بالنسبة لدفتر استاذ موردى القطاع العام أعمال يخصص حساب يسمى « حساب موردى قطاع عام أعمال – نقدا » لاثبات استحقاق وسداد عمليات شراء البضائع والمستلزمات السلعية والخدمية نقدا من هذا القطاع .

رابعا ــ الترابط بين مقومات الحسابات المالية :

بينا فيما سبق مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات (عامة ومساعدة) ودفاتر الاستاذ (عام ومساعد) ، ونبين فيما يلى العلاقة أو كيفية الترابط بين هذه المقومات فى شكل توضيحى (انظر الصفحة التالية) ، ومن هذا الشكل تتبين العلاقات الآتية :

١ ــ العلاقات بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة : تقيد العمليات اولا بأول من واقع المستندات فى الحسابات التحليلية فى دفاتر الاستاذ المساعد ، وطبقا لمبدأ التخصيص النوعى يثبت كل نوع معين من المستندات مرة اخرى فى اليومية المساعدة للحصول فى نهاية كل فترة محاسبية على مجموع كل نوع من العمليات مبوبا بالشكل الذى تتطلبه حاجيات الادارة واهداف النظام المحاسبى .

وعادة يتم تفريغ بيانات المستند فى « اذن توجيه محاسبى » ، فاذا فرضنا أن الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام صنف س بمبلغ ٥٠٠ جنيه فانه يتم تفريغ محتويات الفاتورة فى اذن التوجيه التالى :

شــركة ... ...

اذن توجيه محاسبى رقم ...

التاريخ / /

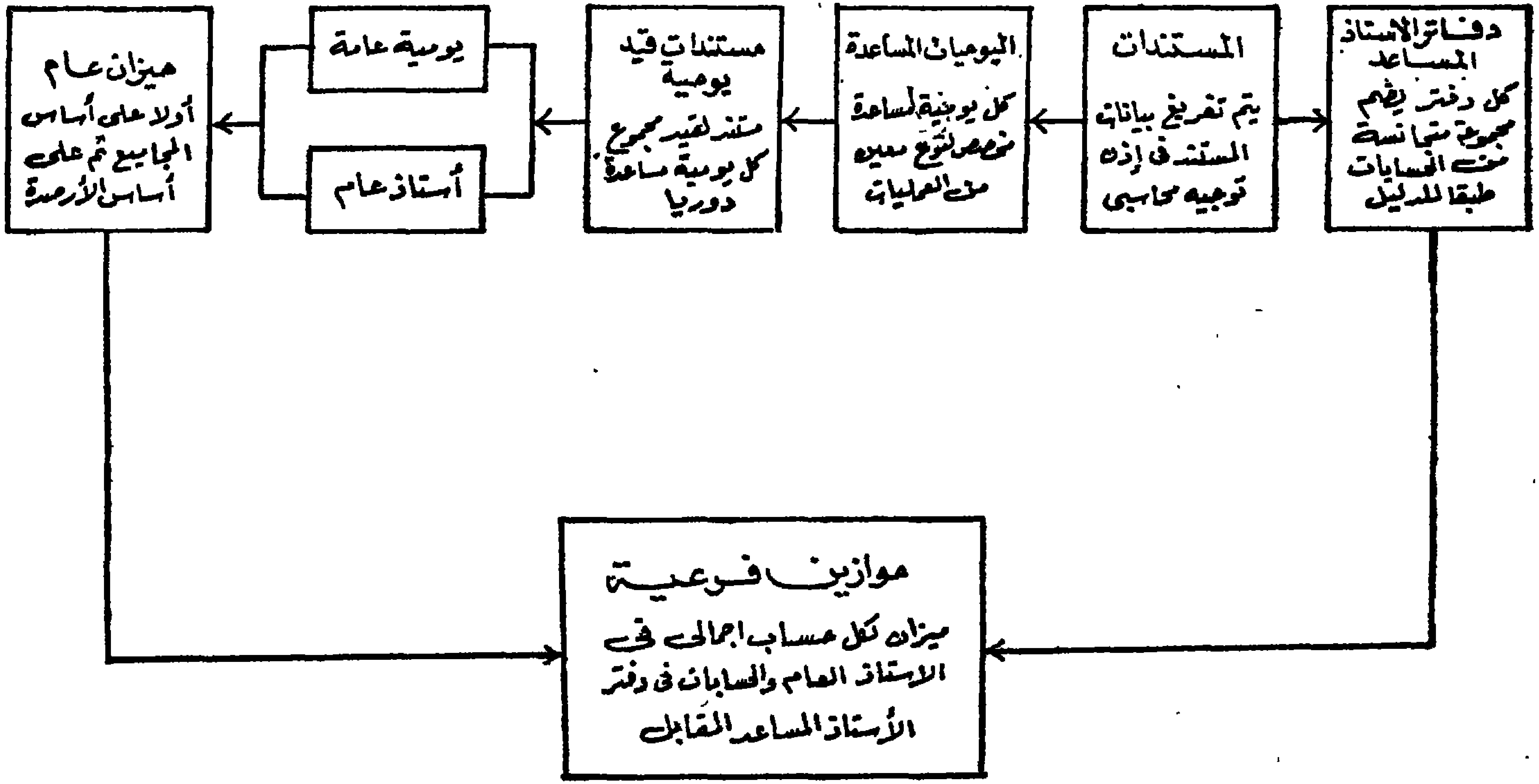
منـه	لـه	مساعد	بيـــان	د.م
٥٠٠			من ح/عملاء قطاع علم اعمال	١٦١١٢
		٥٠٠	شركة	(١) ××
	٥٠٠		الى ح/ صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
		٥٠٠	اجمالى مبيعات صنف س	٤١١١
			(فاتورة رقم ....)	

ويراعى فى تصميم اذن التوجيه تخصيص خانة « مساعد » لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ليمكن الترحيل منها الى الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعد ، كما يراعى عند التوجيه المحاسبى أن يبدأ كل جزء من القيد بالحساب العام طبقا للمفهوم الاعتبارى السابق بيانه .

---

(١) رقم حساب العميل فى دفتر استاذ عملاء قطاع علم اعمال .

العلاقة بين مقومات الحسابات المالية



وطبقا للعلاقة بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة يستخدم اذن التوجيه السابق كما يلى :

أ) الترحيل الى حساب العميل (شركة ...) فى دفاتر استاذ عملاء القطاع العام اعمال .

ب) الترحيل الى حساب صافى مبيعات صنف س (خانة اجمالى مبيعات) فى دفتر استاذ تحليل الموارد .

جـ) الاثبات فى يومية ايرادات النشاط الجارى فى خانتى « عملاء قطاع عام اعمال » و « صافى مبيعات انتاج تام » .

٢ ـ العلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة والاستاذ العام :

فى نهاية كل فترة محاسبية يحرر لمجموع كل يومية مساعدة « اذن يومية عامة » ، ويستخدم هذا الاذن فى الاثبات فى اليومية العامة والترحيل الى دفتر الاستاذ العام .

واذا اخذنا كمثال يومية ايرادات النشاط الجارى يكون اذن القيد فى نهاية كل فترة محاسبية كما يلى (المبالغ افتراضية) :

شـــركة ... ...

اذن قيد يومية ايرادات النشاط الجارى

التاريخ / /

منـه	لـه	بيـــان	د.م
٢٠٠٠		من حـ/عملاء قطاع عام خدمات	١٦١١١
٢٧٠٠٠		من حـ/عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
٣٠٠٠		من حـ/عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
٢٨٠٠٠		من حـ/عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
١٠٠٠٠		من حـ/عملاء الخـــارج	١٦١٣
	٦٣٠٠٠	الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	٢٠٠٠	الى حـ/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
	٧٠٠٠	الى حـ/خدمات مباعـة	٤١٧
	٨٠٠٠	الى حـ/صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
		(مجموع اليومية عن شهر ...)	

وطبقا للعلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة ودفتر الاستاذ العام يستخدم الاذن السابق كما يلى :

أ) الاثبات فى اليومية العامة .

ب) الترحيل الى الحسابات المختلفة فى دفتر الاستاذ العام .

٣ ـ العلاقة بين دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد : تتمثل هذه العلاقة فى اشتمال دفتر الاستاذ العام على الحسابات الاجمالية . ففى نهاية كل فترة يتم اعداد ميزان مراجعة بين كل حساب اجمالى والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وموازين المراجعة بصفة عامة ترتكز على مبداين :

أ) **مبدأ القيد المزدوج :** وطبقا له تحلل كل عملية الى طرفين ، طرف مدين وطرف دائن . ويترتب على هذا المبدأ أن مجموع ما يثبت فى الجوانب المدينة من كافة الحسابات يجب أن يتساوى مع ما يثبت فى الجوانب الدائنة منها ، وهذا هو اساس الميزان العام اى على مستوى الاستاذ العام .

ب) **مبدأ التخصيص النوعى لعمليات الوحدة :** يؤدى تطبيق هذا المبدأ ــ كما سبق أن ذكرنا ــ الى استخدام يوميات مساعدة يخصص كل منها لنوع معين من العمليات ، وهذا هو أساس الموازنة الفرعية بين الحسابات الاجمالية ودفاتر الاستاذ المساعد .

يتضح من ذلك ان هناك نوعان من الموازين ، ميزان عام اى على مستوى حسابات الاستاذ العام ، وميزان فرعى أى بين كل حساب اجمالى فى دفتر الاستاذ العام والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وكل نوع من هذه الموازين يمكن ان يتم على اساس المجاميع او على أساس الارصدة ، وينطبق ذلك على الميزان العام كما يلى :

على أساس المجاميع

مجموع الجوانب المدينة لحسابات الاستاذ العام

=

مجموع الجوانب الدائنة لهذه الحسابات

=

مجموع جانبى اليومية العامة

ب) على أساس الارصدة :

مجموع الارصدة المدينة لحسابات الاستاذ العام

=

مجموع الارصدة الدائنة لهذه الحسابات

وتنطبق ايضا طريقتا المجاميع والارصدة على الميزان الفرعى لكل حساب اجمالى فى الاستاذ العام كما يلى :

أ) على اساس المجاميع :

مجموع الجانب المدين لكل حساب اجمالى

=

مجموع الجوانب المدينة للحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

و

مجموع الجانب الدائن للحساب الاجمالى

=

مجموع الجوانب الدائنة للحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

ب) على اساس الارصدة :

رصيد كل حساب اجمالى

=

مجموع ارصدة الحسابات التحليلية
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل

وعمليا يتم اعداد الموازين أولا على أساس المجاميع ثم على أساس الارصدة للأسباب الآتية :

أ) تضييق نطاق المراجعة الحسابية فى حالة عدم التوازن ، فاذا توازنت الجوانب المدينة فى الميزان الفرعى ولم تتوازن الجوانب الدائنة فان المراجعة تنصب فقط على القيود فى هذه الجوانب . أما اذا اعدت الموازين على اساس الارصدة مباشرة فان عدم التوازن سيؤدى الى مراجعة جميع القيود فى الجانبين .

ب) بالنسبة للميزان العام يمكن الاستدلال على صحة اى مجموع مدين أو دائن بتساويه مع مجموعة اليومية العامة ، الامر الذى لا يتيسر فى حالة الاقتصار على الميزان على أساس الارصدة .

وبهذا العرض الموجز للاطار العام للحسابات المالية يكون هدفنا بصفة خاصة فى الابواب الاربع المقبلة هو التوجيه المحاسبى أى المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بكل من حسابات الأصول والخصوم والاستخدامات والموارد مع ايضاح القواعد الخاصة بكل معالجة فى ضوء السمات التى تعرضنا لها سابقا .

● ● ●

الباب الثانى

حسابات الأصول

تقـديم البـاب ــ الاطار العام لتبويب الأصـول بالدليل :

يمثل الأصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات التى يؤديها الاصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الاصـل الثابت ، وقد تكـون قصـيرة الاجل كما هـو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد تتمثل الاصـول فى نقـدية أو حقـوق نقـدية للوحـدة قبل الغير .

وطبقا للاسـلوب المتعارف عليه فى المحاسـبة يتم تبويب الاصـول من زاوية درجة سيولتها اى الى « اصـول ثابتة » و « اصـول متداولة » ، وهـذا النوع من التبويب يلبى احتياجات الادارة على مسـتوى الوحـدة الاقتصـادية فى معـرفة كيفية تمثيـل مواردها فى « رأس مال ثابت » و « راس مال عامـل أو متـداول » كما أنه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » اى قدرة الوحـدة الاقتصـادية على الوفاء بالتزاماتها .

ولكن يتم تبويب الأصول بالدليل المحاسبى الى حسابات « أصول ثابتة حـ/١١ » « مشروعات تحت التنفيذ حـ / ١٢ » و « مخزون حـ / ١٣ » و « اقـراض طـويل الاجـل حـ / ١٤ » و « اسـتثمارات ماليـــة حـ / ١٥ » و « مدينـون حـ /١٦ » و « حسابات مدينة مختلفة حـ/١٧ » و « نقـدية بالصـندوق وبالبنـوك حـ/١٨ » .

وبنظرة فاحصـة لهذا التبويب نجد انه مبنى على أساس اقتصـادى بهـدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاسـتخدامات الراسـمالية التى تقابل حسـاب راس المـال على المسـتوى القومى ، فطبقا لهـذا الاسـاس الاقتصـادى يتم تبويب الاصول الى نوعين رئيسيين :

١ ــ **اصـول تمثل التكوين العينى للثروة :** وهـذه الاصول تقابل مفهـوم الاستثمار على المستوى القومى ، وتنعكس هـذه الاصـول بالدليل المحاسـبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الاصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيـذ » و « المخـزون » ، فالاصـول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعـدة للانتـاج والمستغلة بالوحدة الاقتصـادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعـداد ، والمخـزون يمثل بصـفة خاصـة عناصر المستلزمات السـلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاسـتغلال سـواء أكان فى شكل انتاج تام أو غير تام .

وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، فالتغير فى هذه الاصول ، بجانب اعتباره تغيرا فى اصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى .

٢ — **اصول تمثل حقوق مالية او نقدية** : وتنعكس هذه الاصول فى الدليل المحاسبى فى مجموعات محاسبية ، وهى « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « المدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » .

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمى هذه الاصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير فى هذه الاصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الراسمالية أى مجرد تحويلا لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا فى أصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير فى الاصول من النوع الاول .

ونخصص هذا الباب لشرح حسابات الأصول ، وفى ضوء الاطار العام لتبويب هذه الحسابات بالدليل نقسمه الى ثلاث فصول كما يلى :

الفصل الأول	:	الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ
الفصل الثانى	:	المخزون
الفصل الثالث	:	حسابات الاصول الاخرى

● ● ●

الفصل الأول

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

استحدث النظام المحاسبى حساب مشروعات تحت التنفيذ لحصر تكاليف الطاقة (الاصول الثابتة) فى دور الاعداد والتكوين ، ونظرا لارتباط المعالجة المحاسبية لهذا الحساب بالاصول الثابتة فقد فضلنا شرحهما معا فى هذا الفصل ، ونقسمه الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	تبويب عناصر الأصول الثابتة
المبحث الثانى	:	القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة
المبحث الثالث	:	المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة

● ● ●

المبحث الأول

تبويب عناصر الأصول الثابتة

أولا — حساب ١١ — اصول ثابتة :

عرف النظام الاصول الثابتة بأنها « عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ، ملموسة او غير ملموسة ، مقتناة او منتجة بمعرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحوير ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كادوات انتاج » ، وتنقسم الاصول الثابتة الى الحسابات المساعدة الآتية :

١١١	اراضى	١١٥	عدد وادوات
١١٢	مبانى وانشاءات ومرافق	١١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١١٣	آلات ومعدات	١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١١٤	وسائل نقل وانتقال	١١٨	نفقات ايرادية مؤجلة

ثانيا — حساب ١٢ — مشروعات تحت التنفيذ :

هذه المشروعات تشمل الاستثمارات فى مشروعات الخطة والتى لم تكامل بعد ، فهذا الحساب يمثل تكاليف الطاقة (الاصول الثابتة) فى دور الاعداد والتكوين ، وينقسم الى حسابين مساعدين هما حساب « تكوين سلعى د / ١٢١ » وحساب « انفاق استثمارى د / ١٢٢ » .

١ — حساب ١٢١ — تكوين سلعى : يحمل هذا الحساب بما استثمر فى المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع (اصول) وردت للوحدة أو مشغولات داخل الوحدة ، وكأمر بديهى يتضمن ذلك تكلفة الخدمات المتعلقة بهذه السلع والمشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابات فرعية بحسب أنواع الاصول الثابتة فى دور التكوين كما يلى :

١٢١١	اراضى	١٢١٥	عدد وادوات
١٢١٢	مبانى وانشاءات ومرافق	١٢١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١٢١٣	آلات ومعدات	١٢١٧	ثروة حيوانية ومائية
١٢١٤	وسائل نقل وانتقال	١٢١٨	نفقات ايرادية مؤجلة

٢ — حساب ١٢٢ — انفاق استثمارى : يحمل هذا الحساب بتكلفة ما استثمر فى المشروعات دون ان يرد مقابله سلع او مشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابين فرعيين هما حساب « دفعات مقدمة حـ / ١٢٢١ » وحساب « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ / ١٢٢٢ » .

● ● ●

المبحث الثانى

القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة

بدراسة النظام المحاسبى يتضح انه وضع اسسا وقواعد تتعلق بتقويم وتبويب عناصر الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وكيفية معالجتها محاسبيا ، وهذه القواعد يمكن ابرازها فيما يلى :

اولا — تحديد عناصر تكلفة الاصل الثابت :

طبقا للقواعد العامة تشمل هذه العناصر جميع النفقات الراسمالية المتعلقة بشراء واقتناء وانشاء الأصل الثابت حتى يصبح معدا للاستعمال للغرض الذى اشترى من اجله . وتشتمل تلك التكلفة — كما جاء النظام — على ثلاث عناصر رئيسية :

١ — تكلفة شراء الأصل محليا ، أو تكلفة شرائه « فوب » أو « سيف » حسب التعاقد .

٢ — مصروفات الاقتناء ، ومصروفات التركيب المتمثلة فى اجور المهندسين والعمال واتعاب الخبراء وغيرها .

٣ ــ قيمة القواعد التى يثبت عليها الأصل والانشاءات اللازمة لتركيبه .

ويستبعد من تكلفة الاصل الثابت « التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة » ، وهى تتمثل فى الفوائد وفروق العملة ومصروفات الائتمان ، اذ تعتبر هذه التكاليف ــ طبقا للنظام ــ « نفقات ايرادية مؤجلة » الى ان تبدأ الاصول فى الانتاج ، وبعدها تعتبر « نفقات ايرادية » تتحمل بها الفترة المالية . وهذا الاستبعاد يتفق ومفهوم « موضوعية التكلفة » أى عدم توقف تكلفة الاصل على السياسة التمويلية التى تتبعها الوحدة الاقتصادية ازاء اقتنائه .

ثانيا ــ تحليل حسابات الأصول الثابتة :

باستعراض الدليل المحاسبى نجد أن الحسابات المساعدة للاصول الثابتة قد تم تحليلها الى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية وذلك الى الحد الذى يتناسب وطبيعة كل من هذه الاصول ، وهذه الحسابات تعكس تحليل الحسابات المساعدة للاصول من زوايا ثلاث .

١ ــ التحليل من زاوية الغرض من استعمال الاصل : يستلزم النظام تحليل الحسابات المساعدة للاصول من زاوية الغرض من استعمالها أو اقتنائها ، فمثلا يتم تحليل حساب « اراضى ح / ١١١ » كما يلى :

١١١١	اراضى للاستغلال الزراعى (محاصيل)
١١١٢	اراضى للاستغلال الزراعى (حدائق وبساتين)
١١١٦	اراضى بناء
١٩١٧	اراضى فضاء للتشوين
١١١٨	اراضى فضاء

وكمثال آخر يتم تحليل حساب « آلات ومعدات ح/١١٣ » من هذه الزاوية كما يلى :

١١٣١	الات نشاط انتاجى
١١٣٢	الات خدمات ومرافق

٢ ــ التحليل من زاوية سوق أو مصدر الحصول على الاصل : قد يتم شراء أو اقتناء بعض الاصول من السوق المحلى أو عن طريق الاستيراد ، فبالنسبة لهذه الاصول يتعين ــ حسب مقتضيات النظام ــ تحليل حساباتها حسب سوق أو مصدر الحصول عليها ، فمثلا يتم تحليل حساب « الات نشاط انتاجى ــ ح/١١٣١ » كما يلى :

١١٣١١	الات مشتراة من السوق المحلى
١١٣١٢	الات مستوردة

ويبدو أن الحكمة من هذا التحليل هى توفير البيانات التى تمكن من بيان مدى اعتماد الاقتصاد القومى على الاصول الثابتة المستوردة .

وفى هذا المجال لا تعتبر جنسية الاصل معيارا للتفرقة بين الاصول المشتراة من السوق المحلية والمستوردة . اذ تقتصر صفة « مستوردة » على الاصول التى تستوردها الوحدة مباشرة او عن طريق وكيل بالعمولة . فاذا اشترت الوحدة اصلا ثابتا سبق استيراده بواسطة وحدة أخرى فانه يعتبر بالنسبة لها اصلاً مشترى من السوق المحلى .

٣ ــ **التحليل من زاوية بنود تكلفة الاصل :** علاوة على ما سبق يتعين بيان مكونات تكلفة الاصل ويستوى فى ذلك الاصول المشتراة من السوق المحلى او المستوردة ، فمثلا يتم تحليل تكلفة « آلات مشتراه من السوق المحلى ح/١١٣١١ » كما يلى :

١١٣١١١	ثمن شراء الآلات من السوق المحلى
١١٣١١٢	تكاليف اخــــرى

ويلاحظ أن النظام لم يحدد المقصود من « ثمن الشراء من السوق المحلى » ، اذ يختلف هذا الثمن باختلاف شروط التسليم اى محل الوحدة الاقتصادية (المشترى) أو محل البائع . وبعبارة أخرى هل تعتبر تكاليف نقل الاصول الثابتة من ضمن « ثمن الشراء » ، أو من « التكاليف الأخرى » .

أما بالنسبة للاصول المستوردة فقد حدد النظام مكونات تكاليفها تحديدا قاطعا فى ثلاث بنود وهى « القيمة فوب » و « رسوم جمركية » و « تكاليف أخرى » . وبناء على ذلك اذا تم شراء أصول ثابتة على أساس « القيمة سيف » فانه من المتعين ــ طبقا للنظام ــ فصل رسوم الشحن والتأمين البحرى من هذه القيمة من واقع الفاتورة أو على أساس حكمى واضافتها لبند « تكاليف أخرى » . واذا اخذنا حساب « آلات مستوردة ح/١١٣١٢ » كمثال نجد انه يحلل الى الحسابات التحليلية الآتية :

١١٣١٢١	القيمة فــوب
١١٣١٢٢	رســوم جمركية
١١٣١٢٣	تكاليف اخــرى

ثالثا ــ توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ :

من الناحية العامة يمر الاصل الثابت ــ حتى يتم اعداده للاستعمال ــ بالمراحل التالية :

١ ــ **مرحلة التعاقد** : قد يصاحب هذه المرحلة دفع مبلغ مقدم أو فتح اعتماد مستندى فى حالة الاستيراد . وتقيد هذه المبالغ على حساب « انفاق استثمارى د/١٢٢ » .

٢ ــ **مرحلة استلام الاصل** : عندما يرد الاصل للوحدة تقيد تكلفته على حساب « تكوين سلعى د/١٢١ » مع اقفال حساب « انفاق استثمارى » ، وتحمل تكاليف اعداد الاصل على الحساب الأول .

٣ ــ **مرحلة أستخدام الاصل** : عند البدء فى استخدام الاصل تحمل تكلفته على حساب الاصل المعين (آلات ومعدات مثلا) مع اقفال حساب « تكوين سلعى » .

رابعا ــ تخصيص حسابات لاثبات التزامات وحقوق الوحدة المترتبة على شراء وبيع الاصول الثابتة :

ومن السمات العامة للنظام تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى للنشاط الاستثمارى . فبالنسبة لشراء الاصول الثابتة (وهو نشاط استثمارى) يتعين توسيط حسابات الالتزامات الآتية :

١ ــ حساب « دائنون مختلفون ــ دائنو شراء أصول جديدة د / ٢٧٢١ » .

٢ ــ حساب « دائنون مختلفون ــ دائنو شراء أصول قائمة (قديمة) د/٢٤١١ » .

٣ ــ حساب « قروض محلية طويلة الاجل ــ لشراء اصول جديدة د/٢٤١١ » .

٤ ــ حساب « قروض محلية طويلة الاجل ــ لشراء اصول قائمة د/٢٤١٢ » .

٥ ــ حساب « قروض خارجية طويلة الاجل ــ لشراء أصول د/٢٤٢١ » .

ويلاحظ أن سداد هذه الالتزامات يتم عن طريق حساب « بنك حساب جارى ــ تمويل النشاط الاستثمارى د/١٨٢٢ » .

وبالنسبة لبيع الاصول الثابتة يتعين توسيط « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع اصول د/١٧١١ » .

خامسا ــ التميز عند الشراء بين الاصول الجديدة والقديمة :

يتعين طبقا لمتطلبات النظام التميز ــ عند الشراء ــ بين الاصول الجديدة والقديمة لاسباب نبرزها فيما يلى :

١ ــ تحسب معدلات الأهلاك للاصول المشتراة قديمة على أساس ١٥٠٪ من معدلات اهلاك الاصول المشتراة جديدة .

٢ ــ الاصول المشتراة جديدة تعتبر اضافة لراس المال القــومى ، وذلك بخلاف الاصول المشتراة قديمة فلا تعدو أن تكون تحويلات راسمالية بين الوحدات الاقتصادية أى لا يترتب عليها اضافة لرأس المال القومى .

ومن النقاط الاساسية التى يجب مراعاتها للتمييز بين الاصــول الجــديد والقديمة ما يلى :

١ ــ يقتصر التمييز بين الاصول الجديدة والقديمة على التفرقة بين حسابات الالتزامات المترتبة على شرائها (كما سبق ان بينا) ، دون ان يمتد ذلك الى تحليل او تبويب حسـابات الاصــول ذاتها .

٢ ــ الاصول الثابتة القديمة المشتراة من الخارج تعتبر فى حكم الاصول الجديدة لانه يترتب على شرائها اضافة لرأس المال القومى .

٣ ــ تكلفة الاراضى المشتراة تتكون من عنصرين :

ا) **ثمن شراء الأرض :** وبقدر هــذا العنصر لا يعدو الأمر ان يكــون تحــويلا راسماليا بين الوحدات ، ومن ثم يعالج كاصول مشتراة قديمة (قائمة)

ب) **مصروفات التهيئــة للاســتخدام مثل مصروفات التمهيــد والتعبيــد** وهذا العنصر يعتبر اضافة لراس المال القومى ، ومن ثم يعالج محاسبيا كاصول مشتراة جديدة .

سادسا ــ اعتبار الاراضى اصلا ثابتا على الدوام :

قد تشترى الوحدة الاراضى لاستخدامها فى نشاطها الاقتصادى ، فى هــذه الحالة لا مجال لمناقشة اعتبار هذه الاراضى أصلا ثابتا ، ولكن قد تشترى الاراضى للاتجار فيها ، وفى هذه الحالة ايضا يتعين طبقا لمقتضيات النظام ــ وخلافا للقواعد المحاسبية ــ اعتبار الاراضى اصلا ثابتا ، أى ان الاراضى تعتبر طبقا للنظام من الاصول الثابتة ويستوى فى ذلك شرائها للاستخدام او للاتجار فيها .

سابعا ــ اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة من الاصول الثابتة :

وهى النفقات ذات الطبيعة الايرادية ولكن تستفيد من خدماتها اكثر من سنة مالية . وقد حدد النظام مكونات هذه النفقات واعتبرها من الاصــول الثابتة ومن ثم تخضع لقاعدة الاهلاك ، وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ ــ **ﻫ/١١٨١ ــ مصروفات تاسيس :** وتتمثل فى التكاليف اللازمة لتاسيس الوحدة اى تواجد شخصيتها المعنوية .

٢ ــ **ﻫ/١١٨٢ ــ تجارب بدء التشغيل :** ويحمل هذا الحســـاب بتكاليف التجارب التى تجريها الوحدة قبل بدء التشغيل .

٣ ــ د/١١٨٣ ــ **ابحاث** : ويحمل هذا الحساب بتكلفة الدراسات والابحاث قبل بدء التشغيل .

٤ ــ د/١١٨٤ ــ **مستندات فنية** : ويحمل هذا الحساب بتكاليف الحصول على الوثائق والمستندات الفنية كالتصميمات الهندسية وحقوق الاختراع .

٥ ــ د/١١٨٥ **فوائد سابقة على بدء التشغيل** : وتتمثل فى الفوائد التى تتحملها الوحدة حتى تاريخ بدء التشغيل .

٦ ــ د/١١٨٦ ــ **حملة اعلانية** : ويحمل بنفقة الاعلان التى تستفيد منها اكثر من فترة مالية مثل الحملة الاعلانية المرتبطة بتقديم منتج جديد ، ومن ثم يخرج من نطاق هذا الحساب الاعلان الدورى والتذكيرى اذ يحمل على حساب مستلزمات خدمية .

وقبل صدور النظام المحاسبى كانت هذه النفقات تعتبر من الاصول الوهمية او الأرصدة المدينة الأخرى .

●●●

المبحث الثالث

المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة

هذا المبحث مخصص للمعالجة المحاسبية لاقتناء واعداد وتهيئة الأصول الثابتة ، ويشمل ذلك ما يلى :

١ ــ شراء الأصول الثابتة محليا .
٢ ــ شراء الأصول الثابتة من الخارج .
٣ ــ اعداد وتهيئة الأصول الثابتة .

ونرجىء المعالجة المحاسبية لتخريد وبيع الأصول الثابتة لحين التعرض لموضوع الاهلاك فى الفصل الخاص بهذا الموضوع .

الفرع الأول

شراء الأصول الثابتة محليا

قد يسبق استلام الاصول الثابتة دفع مبالغ ، ولا يجوز تحميل هذه المبالغ مباشرة على حساب « دائنون مختلفون » ، اذ افرد فى الدليل المحاسبى حساب « دفعات مقدمة د/١٢٢١ » لاثبات هذه المبالغ ، وطبقا لذلك يكون تسلسل القيود المحاسبية كما يلى :

١ ـ الدفعة المقدمة :

ا) استحقاق الدفعة المقدمة :

من ح/انفاق استثمارى	١٢٢
دفعــــــات مقـــــدمة	١٢٢١
الى ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
دائنــو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
دائنــو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢

ب) سداد الدفعة :

من ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
دائنــو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
دائنــو شراء قائمـــة	٢٧٢٢
الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

٢ ـ استلام الأصــــل :

من ح/تكوين سلعى	١٢١
(حسب نوع الاصـــل)	×××
الى ح/انفـــاق استثمارى	١٢٢
دفعـــــات مقـــدمة	١٢٢١
الى ح/دائنون مختلفون (١)	٢٧٢
دائنــو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
دائنــو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢

وعند سداد المستحق يجعل حساب دائنين مختلفين مدينا وحســاب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا .

هذا وقد يتم شراء الاصول الثابتــة مقابل قروض ، ولا تختلف المعــالجة المحاسبية فى هذه الحالة عما سبق بيانه مع ملاحظة توسيط حســاب « قروض طويلة الاجل ح/٢٤ » مع التحليل اللازم .

١) وذلك بالرصيد بعد خصم الدفعة المقدمة .

المثــال الأول (شراء اراضى) :

تعاقدت احدى شركات القطاع العام على شراء أراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه على ان تدفع ٢٠٪ من هذا المبلغ مقدما والباقي يسدد عند استلام الاراضى ، وقد دفعت الشركة مقدم الثمن بشيك . وقد تم تسليم الاراضى للشركة ودفعت باقى ثمنها بشيك . كما دفعت مصروفات التسجيل التى بلغت ٤٠٠ جنيه بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى علما بانه لم يتم بعد تهيئة الاراضى للاستعمال .

منــه	لــه	مساعد	بيـــــان	رقم
٤٠٠٠			من هـ/انفاق استثمارى	١٢٢
		٤٠٠٠	دفعــــات مقــــدمة	١٢٢١
	٤٠٠٠		الى هـ/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠٠	دائنــو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
			(استحقاق الدفعة المقدمة لشراء اراضى)	
٤٠٠٠			من هـ/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠٠	دائنــو شراء اصــول قائمة	٢٧٢
	٤٠٠٠		الى هـ/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٤
			(سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ...)	
٢٠٠٠٠			من هـ/تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	اراضى	١٢١١
	٤٠٠٠		الى هـ/انفاق استثمارى	١٢٢
		٤٠٠٠	دفعــــات مقــــدمة	١٢٢١
	١٦٠٠٠		الى هـ/دائنون مختلفون	٢٧٢
		١٦٠٠٠	دائنــو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
			(استلام الاراضى واستحقاق باقى الثمن)	
١٦٠٠٠			من هـ/دائنون مختلفون	٢٧٢
		١٦٠٠٠	دائنــو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢
	١٦٠٠٠		الى هـ/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
			(سداد باقى ثمن الاراضى بشيك رقم ...)	

منه	له	مساعد	بيان	ق.م
٤٠٠			من ح/تكوين سلعى	١٢١
		٤٠٠	اراضى	١٢١١
	٤٠٠		الى ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠	دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
			(استحقاق مصروفات تسجيل الاراضى)	
٤٠٠			من ح/دائنون مختلفون	٢٧٢
		٤٠٠	دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
	٤٠٠		الى ح/بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
			(سداد مصروفات التسجيل بشيك رقم ...)	

المثال الثانى (شراء اصول ثابتة بخلاف الاراضى) :

تعاقدت أحدى شركات القطاع العام مع شركة النصر للسيارات على شراء خمس سيارات ركوب بالشروط الآتية :

١ — سعر السيارة ٤٠٠٠ جنيه .

٢ — يدفع وقت التعاقد ٣٠٪ من الثمن والباقى قرض يسدد بعد ثلاث سنوات من استلام السيارات .

فاذا علمت ان الشركة استلمت السيارات ، ودفعت الضرائب عليها وقدرها ٢٠٠ جنيه نقدا من صندوق الادارة ، وبدأت فى استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

منه	له	تفاصيل	بيان	د . م
٦٠٠٠			من هـ / انفاق استثمارى	١٢٢
		٦٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	٦٠٠٠		الى هـ / دائنون مختلفون	٢٧٢
		٦٠٠٠	دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
			(استحقاق الدفعة المقدمة لشراء سيارات)	
٦٠٠٠			من هـ / دائنون مختلفون	٢٧٢
		٦٠٠٠	دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
	٦٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢
			(سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ...)	
٢٠٠٠٠			من هـ / تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١٢١٤
	٦٠٠٠		الى هـ / انفاق استثمارى	١٢٢
		٦٠٠٠	دفعات مقدمة	١٢٢١
	١٤٠٠٠		الى هـ / قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١
		١٤٠٠٠	لشراء اصول جديدة	٢٤١١
			(استلام السيارات وقيد باقى الثمن كقرض)	
٢٠٠			من هـ / ضرائب اخرى	٣٥١٤
	٢٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
		٢٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى	٢٦٣٢٢٣
			(استحقاق الضريبة على سيارات الركوب)	
٢٠٠			من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
		٢٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى	٢٦٣٢٢٣
	٢٠٠		الى هـ / صندوق الادارة	١٢١٤
			(سداد الضريبة على السيارات نقدا)	
٢٠٠٠٠			من هـ / وسائل نقل وانتقال	١١٤
	٢٠٠٠٠		الى هـ / تكوين سلعى	١٢١
		٢٠٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١٨١١
			(البدء فى استخدام السيارات)	

الفــرع الثانـــى

شراء الأصـــول الثابتــــة من الخارج

تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة :

فى حالة استيراد أصول ثابتة يفتح حساب « اعتمادات مستندية لشراء أصـــول ثابتـــة حـ / ١٢٢٢ » لاثبات وتجميع تكلفة هذه الأصول حتى وصولها لمخازن الوحدة . وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقسـم هذا الحساب الى :

١ ــ **حساب ١٢٢٢١ ــ اعتمادات مستندية :** يبين هذا الحساب تكلفة الأصول المســتوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاســتلام النهائى بالمخازن ، وذلك بدون الرســوم الجمركية .

٢ ــ **حساب ١٢٢٢٢ ــ رسوم جمركية :** يخصص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

القواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتــة :

١ ــ **تخصيص هذا الحســـاب لعمليات اســتيراد الأصــول الثابتــة :** أما عمليات استيراد المستلزمات الســلعية والبضــائع بغرض البيع فقد خصــص لها النظام حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضــائع حـ / ١٣٦ » ، وذلك تمشــيا مع السمة العامة للنظام وهى التفرقة بين عمليــات النشاط الاســتثمارى وعمليات النشــاط الجارى .

٢ ــ **فصــل الرســوم الجمركيــة فى حســاب خاص :** يســتفاد من تبويب حساب الاعتمادات لشراء أصــول ثابتــة فصــل الرســوم الجمركية وتحميلها على حساب « رسوم جمركية حـ / ١٢٢٢٢ » ، وذلك لان هذه الرســوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصاذية الا أنها لا تعتبر كذلك على المستوى القومى . ويلاحظ أن هذا الأسلوب متبع أيضا بالنسبة لحساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ / ١٣٦ » .

٣ ــ **اســتخدام حســاب جارى دائن مقابل اعتمادات مســتندية :** قــد لا تخصم قيمة الاعتمادات كليا أو جزئيا من حساب الوحــدة الاقتصــادية لدى البنك ، ولكن يقــوم البنك بالتمويل الكلى أو الجــزئى للاعتمــاد بمنح الوحــدة تســهيلا ائتمانيا معينا ، وفى هــذه الحالة نرى اســتخدام حســاب « جارى دائن مقــابل اعتمادات مستندية حـ / ٢٥٣ » .

ويلاحظ ان النظام – فى صدد شرحه لهذا الحساب – اشار الى استخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مستندية لشراء بضائع هـ / ١٣٦ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة هـ / ١٢٢٢ » ، وليس هناك مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك .

المعالجة المحاسبية للاعتمادات المستندية :

١ – فتح الاعتماد المستندى وسداد قيمته من الحساب الجارى :

بفرض ان الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى احد بنوك القطاع العام لحساب أحد موردى الخارج وسددت قيمته كليا أو جزئيا ، فيقيد استحقاق ما تقرر سداده باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مستندية	١٢٢٢١
الى هـ / دائنون مختلفون	٢٧٢
دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١

ويقيد سداد اى خصم قيمة الاعتماد كليا أو جزئيا من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتمانى باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مستندية	١٢٢٢١
الى هـ / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتمانى يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

من هـ / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

٢ ــ عمولة ومصروفات البنك : يقيد استحقاق عمولة ومصروفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مستندية	١٢٢٢١
الى هـ / دائنون مختلفون	٢٧٢
دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١

ويقيد خصم هذه العمولة والمصروفات من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

٣ ــ استحقاق الرسوم الجمركية عند وصول الأصول وسدادها : يقيد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
رسوم جمركية	١٢٢٢١
الى هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على اصول ثابتة	٢٦٣٣١

واذا تم سداد هذه الرسوم لمصلحة الجمارك بشيك فان ذلك يثبت باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على اصول ثابتة	٢٦٣٣١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

أما اذا تم تسوية الرسوم المستحقة من الامانات السابق دفعها وتحميلها على حساب « مدينون متنوعون ــ مصلحة الجمارك ــ أمانات حـ / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على اصول ثابتة	٢٦٣٣١
الى هـ / مدينون متنوعون	١٦٣
مصلحة الجمارك ــ امانات	١٦٣٣

(١) أنظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث ــ الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ ــ **مصروفات الأصول :** مثل مصاريف نقلها الى مخازن الوحدة الاقتصادية ، فبفرض أن هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم باذن التوجيه الآتى :

من ح / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مستندية	١٢٢٢١
الى ح / دائنون مختلفون	٢٧٢
دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١

ويقيد السداد كما هو معروف بجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

٥ ــ **وصول الأصول واضافتها للمخازن :** يقيد وصول الأصول واضافتها للمخازن باذن التوجيه الآتى :

من ح / تكوين سلعى	١٢١
(مع التحليل حسب نوع الأصول)	
الى ح / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	١٢٢٢
اعتمادات مستندية	١٢٢٢١
رسوم جمركية	١٢٢٢٢

وفى حالة وصول الأصول الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

مثال :

تعاقدت احدى شركات القطاع العام مع احد الموردين بالخارج على استيراد ١٠ آلات متجانسة من آلات النشاط الانتاجى بالشروط الآتية :

١ ــ ثمن الآلة الواحدة ٤٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ــ ان يتم ارسال ستة آلات خلال شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بالمستحق (٤٠٠٠٠ جنيه) لحساب المورد وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى وذلك علاوة على عمولة البنك ومصروفاته التى بلغت ٢٠٠٠ جنيه .

وقد وصلت ستة آلات ودفعت الشركة بخصوصها ٨٠٠٠ جنيه رسوم جمركية و ٤٠٠ جنيه تأمين وشحن لمخازن الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لاثبات هذه العمليات كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى .

منه	له	مساعد	بيان
٤٢٠٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء أ . ثابتة
		٤٢٠٠٠	اعتمادات مستندية
	٤٢٠٠٠		الى هـ / دائنون مختلفون
		٤٢٠٠٠	دائنو شراء اصول جديدة
			(فتح اعتماد مستندى رقم ... لشراء آلات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وعمولة ومصروفات البنك وقدرها ٢٠٠٠ جنيه)
٤٢٠٠٠			من هـ / دائنون مختلفون
		٤٢٠٠٠	دائنو شراء اصول جديدة
	٤٢٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(خصم قيمة الاعتماد وعمولة ومصروفات البنك ـ اشعار خصم رقم ...)
٨٠٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء ا . ثابتة
		٨٠٠٠	رسوم جمركية
	٨٠٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٨٠٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على ا . ثابتة
			(استحقاق الرسوم الجمركية ـ قسيمة رقم ...)
٨٠٠٠			من هـ / دائنون متنوعون
		٨٠٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على ا . ثابتة
	٨٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(سداد الرسوم الجمركية ـ شيك رقم ...)

منه	له	مساعد	بيـــــان
٤٠٠			من هـ / اعتمادات م . لشراء ا . ثابتـــة
		٤٠٠	اعتمادات مســـتندية
	٤٠٠		الى هـ / دائنــون مختلفــون
		٤٠٠	دائنو شراء اصـــول جديدة
			(اســـتحقاق مصروفات التامين والشـــحن)
٤٠٠			من هـ / دائنـــون مختلفــون
		٤٠٠	دائنــو شراء اصـــول جديدة
	٤٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الاســتثمارى
			(ســداد مصروفات التامين والشـــحن ـ شـيك رقم ...)
٣٣٦٠٠			من هـ / تكوين ســـلعى
		٣٣٦٠٠	آلات ومعـــدات
	٣٣٦٠٠		الى هـ / اعتمادات م . لشراء ا ثابتـــة
		٢٥٦٠٠	اعتمادات مســـتندية
		٨٠٠٠	رســـوم جمركيـــة
			(تكاليف ســتة آلات مســـتوردة اودعت بالمخـــازن ـ اشـــعار استلام رقم ...)

ويلاحظ على الحل ان تكاليف الآلات التى وصلت قد حسبت طبقا لما يلى :

قيمة الاعتماد (٤٠٠٠ × ٦)	= ٢٤٠٠٠
عمولة ومصروفات البنـــك (٢٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠}$)	= ١٢٠٠
رســـوم جمركيـــة	= ٨٠٠٠
تأمين وشـــحن	= ٤٠٠
اجمـــالى التكاليف	= ٣٣٦٠٠

وقيد مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه لحساب « اعتمادات مستندية » ومبلغ ٨٠٠٠ جنيـــه لحساب « رســـوم جمركية » .

ويلاحظ ان حساب الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة لازال مدينا بمبلغ ١٦٨٠٠ جنيه ، وهو يمثل تكلفة اربع آلات لم تصل بعد ، وتتمثل فيما يلى :

قيمة الاعتماد (٤٠٠٠ × ٤)	١٦٠٠٠ =
عمولة مصروفات البنك (٢٠٠٠ × ٤/١٠)	٨٠٠ =
اجمالى التكاليف	١٦٨٠٠ =

الفرع الثالث

اعداد وتهيئة الأصول الثابتة

بعد استلام او وصول عناصر الأصول الثابتة يتم اعداد وتهيئة الأصول الثابتة ، وهذا قد يتم بواسطة اجهزة الوحدة او بواسطة الغير .

١ – **بواسطة اجهزة الوحدة :** قد يتم الاعداد والتهيئة داخليا أي بواسطة اجهزة الوحدة ، فيصدر اوامر شغل خاصة ، ويعالج الأمر اجرائيا ومحاسبيا كمشغولات داخلية طبقا للاطار التالى (١) .

أ) يمسك فى قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات او بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة .

ب) بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة أى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بغرض البيع .

جـ) بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات فى دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الراسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية .

د) عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها . وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة المتمثلة فى اعداد وتهيئة الأصول الثابتة كما يلى :

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر المبحث الخاص بالمشغولات الداخلية فى المبحث الرابع – الفصل الاول – الباب الخامس .

١٢١		من ح / تكوين سلعى (مع بيان الاصل والتحليل اللازم)
٤١٥		الى ح / مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٢ ـ بواسطة الغير : وقد يتم الاعداد والتهيئة بواسطة الغير ، فتقيد التكاليف فى هذه الحالة من واقع المستندات كما يلى :

١٢١	من ح / تكوين سلعى (مع بيان الاصل والتحليل اللازم)
٢٧٢	الى ح / دائنون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة

وعند تسديد المستحقات للغير يجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

وعند البدء فى استخدام الاصول الثابتة يتمين اخطار ادارة الحسابات بذلك لقيد التكاليف على حسابات الاصول المختلفة مع التحليل اللازم .

مثال :

نفرض فى المثال السابق ان تهيئة واعداد الآلات الست السابق استيرادها قد تكلف مايلى :

١ ـ ٢٠٠٠ جنيه بواسطة اجهزة الوحدة ، وذلك طبقا لاخطارات قسم التكاليف .

٢ ـ ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، وذلك طبقا للمستندات المقدمة منهم ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء فى استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠٠			من ح / تكوين سلعى
		٢٠٠٠	آلات ومعدات
	٢٠٠٠		الى ح / مشغولات داخلية تامة
			(تكاليف اعداد الآلات طبقا لاخطار التكاليف رقم ...)

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠٠			من ح / تكوين سلعي
		٩٠٠٠	آلات ومعدات
	١٠٠٠		الى ح / دائنون مختلفون
		١٠٠٠	دائنو شراء أصول جديدة
			(تكاليف اعداد الآلات بواسطة الغير بفاتورة رقم ...)
٣٦٦٠٠			من ح / آلات ومعدات
	٣٦٦٠٠		الى ح / تكوين سلعي
		٣٦٦٠٠	آلات ومعدات
			(البدء في استخدام الآلات طبقا لاخطار رقم ...)

●●●

الفصل الثانى

المخـــزون

تقوم الوحدات الاقتصادية التى تمارس نشاطا صناعيا بشراء المستلزمات السلعية (الخامات وما فى حكمها) وايداعها بالمخازن ، وبديهى يعقب ذلك سحب هذه المستلزمات وتشكيلها فى مراحل انتاجية متعاقبة تشكيلا يؤدى فى النهاية الى خلق منتج أو منتجات تامة يتم بيعها بواسطة الوحدة . وفى ختام كل سنة مالية يتبقى لدى الوحدة انتاج غير تام ومنتجات تامة لم يتم بيعها حتى ذلك التاريخ ، اما الوحدات التى تمارس نشاطا تجاريا فتنحصر حركة البضائع بها فى عملية الشراء والتخزين ثم البيع .

وقد تقوم الوحدة ، بغض النظر عن طبيعة نشاطها ، بشراء ما يلزمها من مستلزمات سلعية أو بضائع من الاسواق الخارجية عن طريق فتح الاعتمادات المستندية .

هذا وقد تقوم الوحدة بارسال بعض المستلزمات السلعية للغير لاجراء عمليات تشغيله ، أو ارسال بضائع للغير لأى سبب كان مثل بيعها لحساب الوحدة مقابل عمولة .

من هذا العرض يمكن ادراك أنواع حسابات المخزون التى حددها النظام المحاسبى الموحد ، وهى حسابات « مخازن مستلزمات سلعية حـ / ١٣١ » و « مخزون انتاج غير تام حـ / ١٣٢ » و « مخزون انتاج تام حـ / ١٣٣ » و « بضائع لدى الغير حـ / ١٣٤ » و « مخزون بضائع بغرض البيع حـ / ١٣٥ » و « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ / ١٣٦ » و « حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ / ١٣٧ » .

ويفضل استخدام اصطلاح « مخزن » للحساب الذى يمثل حركة المواد لامساكه بطريقة الجرد الدفترى المستمر ، فرصيد الحساب فى تاريخ معين يمثل تكلفة المواد بالمخزن فى ذلك التاريخ ، أما اصطلاح « مخزون » فيستخدم بالنسبة للحساب الذى يثبت فيه نتائج الجرد الفعلى للمخزون ، ويتم تسويته فى نهاية العام باستخدام حساب التغير فى المخزون .

وفى ضوء تبويب حسابات المخزون بالدليل المحاسبى نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	مخازن المستلزمات السلعية
المبحث الثانى	:	مخزون الأنتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع
المبحث الثالث	:	بضائع لدى الغير
المبحث الرابع	:	الاعتمادات المستندية لشراء البضائع
المبحث الخامس	:	حركة الأنتاج التام بسعر البيع .

• • •

المبحث الأول

مخازن المستلزمات السلعية

هذا المبحث مخصص للجوانب المحاسبية الخاصة بحساب « مخازن المستلزمات السلعية د / ١٣١ » ، ونقسمه تبعا لما يلى :

١ — تبويب مخازن المستلزمات السلعية .
٢ — القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية .
٣ — المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

الفرع الأول

تبويب مخازن المستلزمات السلعية

ينقسم مخزن المستلزمات السلعية الى عدة مخازن بحسب أنواع هذه المستلزمات كما يلى :

اولا — حساب ١٣١١ — مخزن الخامات :

يظهر هذا الحساب حركة الخامات التى تستخدمها الوحدة فى نشاطها الانتاجى ، وينقسم الى حسابين جزئيين كالآتى :

١٣١١١	مخزن الخامات الرئيسية
١٣١١٢	مخزن الخامات المساعدة

ثانيا — حساب ١٣١٢ — مخزن الوقود :

يظهر هذا الحساب حركة الوقود بانواعه المختلفة ، مثل الفحومات والمواد البترولية وغير ذلك .

ثالثا — حساب ١٣١٣ — مخزن قطع الغيار والمهمات :

يبين هذا الحساب حركة قطع الغيار ومواد الصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى حسابين جزئيين كالآتى :

١٣١٣١	مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة
١٣١٣٢	مخزن المواد والمهمات المتنوعة

رابعا — حساب ١٣١٤ — مخزن مواد التعبئة والتغليف :

يظهر هذا الحساب حركة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والمتداولة ، وينقسم الى الحسابين الجزئيين الآتيين :

١٣١٤١	مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣١٤٢	مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

خامسا — حساب ١٣١٥ — مخزن المخلفات :

يظهر هذا الحساب حركة المخلفات وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجي أو من المشتريات ، ويتم اثبات حركة هذا المخزن على اساس القيمة التقديرية للمخلفات ، وهى — طبقا للنظام المحاسبى — متوسط اسعار البيع فى العام السابق .

الفرع الثانى

القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية

يتضمن النظام المحاسبى الموحد قواعد أو اتجاهات عامة تحكم المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية يمكن تلخيصها فيما يلى :

أولا — اسلوب الجرد الدفترى المستمر :

تظهر هذه الحسابات حركة المستلزمات السلعية نتيجة لتطبيق اسلوب الجرد الدفترى المستمر ، فتجعل حسابات المخازن مدينة بتكلفة المستلزمات أول السنة المالية

وتكلفة المشتريات وتكلفة المرتد من المراكز الى المخازن ، وتجعل حسابات المخازن دائنة بتكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن الى المراكز وتكلفة المستلزمات المباعة . ويجب ان يطابق ارصدة المخازن فى نهاية السنة المالية مع تكلفة الموجود الفعلى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد .

ويلاحظ أنه اذا كانت التكلفة هى اساس تطبيق الجرد المستمر بالنسبة لمخازن الخامات والوقود وقطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف ، فان القيمة التقديرية للمخلفات هى اساس تطبيق هذا الأسلوب بالنسبة لمخزن المخلفات .

ثانيا ــ تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية :

تستخرج هذه التكلفة على اساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشرة حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية . ولا تدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

وبخصوص مصروفات الشراء ، يلاحظ ان النظام المحاسبى لم يتعرض لكيفية معالجة نقل المستلزمات السلعية بواسطة وسائل تملكها الوحدة ، ونرى تقدير مقابل لهذا النقل وادخاله ضمن تكلفة المستلزمات مع جعل حساب « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » دائنا وذلك حتى تتصف تكلفة المشتريات بالموضوعية دون تفرقة بين النقل بواسطة سيارات تملكها الوحدة وسيارات تستاجرها من الغير .

ثالثا ــ تكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن :

تحسب هذه التكلفة على اساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح لسعر الشراء بعد كل اضافة ، اى :

$$\frac{\text{تكلفة الرصيد + تكلفة الكمية المضافة}}{\text{كمية الرصيد + الكمية المضافة}}$$

ولبيان كيفية تطبيق ذلك نفرض أن رصيد احد الاصناف كان فى تاريخ معين ٣٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٤٫٢٠٠ جنيه ، وفى تاريخ لاحق تم شراء واضافة ٧٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٤٫٣٠٠ جنيه ، وفى تاريخ تالى تم صرف ٦٠٠ وحدة ، فيحسب المتوسط وتكلفة المنصرف كما يلى :

المتوسط المتحرك بعد الاضافة $= \frac{٣٠٠ \times ٤٫٢٠٠ + ٧٠٠ \times ٤٫٣٠٠}{٣٠٠ + ٧٠٠}$

= ٤٫٢٧٠ جنيه

تكلفة الكمية المنصرفة = ٦٠٠ وحدة × ٤٫٢٧٠ جنيه

= ٢٥٦٢٫٠٠ جنيه

وطبقا لذلك يكون رصيد كل مخزن من مخازن المستلزمات السلعية ممثلا لتكلفة ما يفترض تواجده من هذه المستلزمات بالمخزن مقومة على اساس المتوسط المتحرك .

رابعا — توسيط حساب الموردين :

يلزم توسيط هذا الحساب بالنسبة لمشتريات جميع المستلزمات السلعية والبضائع كما يلزم تقسيم حساب الموردين بحسب القطاعات كما سبق أن بينا عند شرح هذا الحساب ، وذلك بغرض اعداد وتبويب الموازنة النقدية .

الفرع الثالث

المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية

نعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية ، مؤجلين بيان معالجة صرف هذه المستلزمات وتسوية فروق الجرد الخاصة بها لحين التعرض لحساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة بيع عناصر المستلزمات السلعية لحين التعرض لحساب « ايرادات تحويلية حـ / ٤٤ » (٢) .

اولا — شراء المستلزمات السلعية وايداعها بالمخازن :

يتم شراء هذه المستلزمات محليا أو من الاسواق الخارجية ، وسنبين كيفية معالجة المشتريات الخارجية عند شرح حساب « الاعتمادات المستندية لشراء بضائع » .

وعند الشراء محليا يتم توسيط الموردين ، نفترض شراء خامات بالأجل من احدى شركات القطاع العام يكون اذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

من حـ / مخزن الخامات	١٣١٤
الى / موردى ق.ع. اتصال شركة ...	٢٦١١٢
	××

ثانيا — دفع مبالغ مقدمة لشراء مستلزمات سلعية :

قد تدفع الوحدة الاقتصادية لورديها مبالغ تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية ، وتعالج هذه المدفوعات مباشرة فى حساب الموردين ، فنفترض ان الوحدة دفعت بشيك

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر الفصل الثالث — الباب الخامس .

مبلغا لشركة قطاع عام تحت ذمة توريد خامات رئيسية يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / موردو ق.ع اعمال شركة ...	٤٦٦٤٢
	× ×
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وعند توريد هذه الخامات يجعل حساب مخزن الخامات مدينا وحساب الموردين دائنا ، واذا لم يتم التوريد حتى نهاية السنة المالية فان الارصدة المدينة للموردين تظهر كارصدة شاذة فى جانب الاصول بالميزانية وتحت اسم « موردون » اى دون اجراء مقاصة بين الارصدة العادية والشاذة للموردين .

ثالثا — مردودات ومرتجعات المشتريات :

لم يخصص النظام المحاسبى حسابات لاثبات مردودات ومرتجعات المشتريات على غرار ما اتبعه بالنسبة للمبيعات ، لذلك تقيد هذه المردودات والمرتجعات بقيد عكسى لقيد الشراء . واذا كانت الوحدة تتبع فى هذا الصدد الاسلوب الرقابى السليم الذى يقضى بعدم اثبات المشتريات الا بعد اجراءات الفحص والاستلام فان ما يثبت كمشتريات هو تكلفة الاصناف المقبولة والمودعة فى المخزن ، وتكون مستندات القيد هى الفاتورة واشعار المردودات أو المرتجعات .

رابعا — شراء المستلزمات السلعية للاستخدام مباشرة :

قد تستدعى ضرورات العمل شراء بعض المستلزمات لاستخدامها مباشرة فى النشاط الانتاجى ، ونرى تحميلها مباشرة على حساب « مستلزمات سلعية ح / ٣٢ » لعدم وجود اية علاقة بين هذه المشتريات وحركة المخازن (١) .

خامسا — ايداع المخلفات بالمخزن :

طبقا لنظرة النظام المحاسبى الموحد للمخلفات يتعين التفرقة بين « مخلفات الانتاج » و « مخلفات المشتريات » . فطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى تعالج مخلفات الانتاج كأحد بنود ايرادات النشاط الجارى (٢) . فبعد تقييم هذه المخلفات بقيمتها البيعية يقيد اشعار اضافتها لمخزن المخلفات باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخزن المخلفات	١٢١٥
الى ح / مخلفات انتاج	٤٤٩

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث السابع — الفصل الاول — الباب الخامس .

اما مخلفات المشتريات فلم يتعرض النظام المحاسبى لمعالجتها ، ونرى معالجتها طبقا للاسلوب التقليدى المتعارف عليه بخصوص المخلفات عموما ، اذ تعالج هذه المخلفات باحدى طريقتين ، طبقا لسياسة الاهمية النسبية ، فتستخدم الطريقة الأولى اذا كانت المخلفات تافهة القيمة ، وبمقتضاها لا تقدر قيمة لهذه المخلفات عند الشراء على أن تتحمل المستلزمات المشتراة بكل تكاليف الشراء ، ويستخدم الاسلوب الكمى لمراقبة حركة هذه المخلفات بالمخزن .

وتستخدم الطريقة الثانية اذا كانت المخلفات لها قيمة اقتصادية ، وبمقتضى هذه الطريقة تقدر المخلفات عند الشراء على أساس قيمتها البيعية على أن تعالج هذه القيمة كتسوية أو تخفيض لتكاليف شراء المستلزمات السلعية ، وايضاحا لذلك نفرض ان الوحدة الاقتصادية اشترت بالاجل خامات من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٩٠٠			من حـ / مخزن الخامات
١٠٠			من حـ / مخزن المخلفات
	٣٠٠٠		الى حـ / موردو ق.ع. اعمال
		٣٠٠٠	شركة ....

واذا تم التصرف فى المخلفات باعادة استخدامها فى نشاط الوحدة الاقتصادية يتم تحميلها على حساب « مستلزمات سلعية ــ مخلفات حـ / ٣٢٥ » (١) ، اما اذا تم التصرف فى هذه المخلفات ببيعها فيعالج ذلك كما سنوضح عند شرح حساب « ايرادات متنوعة ــ أرباح بيع مخلفات حـ / ٤٤٦١ » (٢) .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بافون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل مستلزمات سلعية أودعت بالمخازن كما يلى :

١ ــ قطع غيار من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٩٨٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة (المشترية) بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

(١) انظر الفصل الثانى ــ الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث الثالث ــ الفصل الثالث ــ الباب الخامس .

٢ ــ مواد تعبئة وتغليف من احدى شركات القطـاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلهـا طبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) مبلغ ١٠٠ جنيه .

ثانيا ــ بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشـاط الانتاجي ٥٠٠ جنيه أودعت بالمخـزن .

ثالثا ــ دفعت الشركة لاحـدى شركات القطاع العـام مبلغ ١٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد خامات ، وفى تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات وبلغت قيمتها طبقا للفاتورة ٤٠٠٠ جنيه ، وسدد المستحق للمورد .

منـه	لـه	مساعد	بيـان
٩٩٠٠			من هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات
١٠٠			من هـ / مخزن المخلفـات
	٩٨٥٠		الى هـ / موردو ق.ع اعمـال
		٩٨٥٠	شركة ...
	١٥٠		الى هـ / خدمات مباعة
			(شراء قطـع غيـار بفاتـورة رقـم ... وتكاليف نقلها بواسطة سـيارات الشركة مع تقـدير قيمـة المخلفـات)
٣١٠٠			من هـ / مخزن مواد تعبئـة وتغليف
	٣٠٠٠		الى هـ / موردو ق . ع اعمـال
		٣٠٠٠	شركة ...
	١٠٠		الى هـ / موردو ق . خـاص
		١٠٠	شركة ...
			(شراء مـواد تعبئـة وتغليف بفاتـورة رقـم ... وتكاليف نقلها بفاتورة رقم ...)
٥٠٠			من هـ / مخـزن المخلفـات
	٥٠٠		الى هـ / مخلفـات انتـاج
			(ايـداع المخلفـات باشـعار اضـافة رقم ...)

منه	له	مساعد	بيـــان
١٠٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		١٠٠٠	شركة ...
	١٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(شـيك رقم ... تحت ذمـة توريـد خـامات)
٤٠٠٠			من هـ / مخـزن الخامـــات
	٤٠٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		٤٠٠٠	شركة ...
			(شراء خامـات مسـاعدة بفاتـــورة رقـم ...)
٣٠٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		٣٠٠٠	شركة ...
	٣٠٠٠		الى هـ / بنك تمـويل النشــاط الجارى
			(شـيك رقم ... ســداداً لرصـيد شركة ...)

●●●

المبحـــث الثانـــى

مخـــزون الأنتـــاج التام وغير التام والبضـــائع بغـرض البيـــع

تعـريف وتقـويم الأنتـــاج التام :

عرف النظام المحاسـبى الانتـــاج التام بانه ما تنتجـه الوحـدة من منتجات نهائية بغـرض البيع ، او التأجير أو التوريد ، كذلك يعتبر انتاجا تاما « المنتجـات نصف المصنوعة » ، وهى المنتجات التى اجريت عليها عمليـات صـناعية جعلتهـا قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن أن تجـرى عليها عمليات أخـرى داخل الوحـدة لتحويلها الى منتج نهائى . ومن هـذا التعـريف يتضـح ان معيـار التفـرقة بين الانتاج التام والانتـاج غير التام هـو امكانية البيع ، فمثـلا اذا فرضـنا احـدى شركات الغزل والنسـيج فان مخـزون الغزل الخام فى نهاية العام يعتبر انتـاج تـام .

ومن المعروف فى محاسبة التكاليف ان هنـــاك مفاهيم مختلفة لتكلفة الانتـــاج تبعا لتعدد نظريات التكاليف والتفسيرات المختلفة بصـــدد هذه النظـــريات ، الأمـــر الذى يترتب عليه وجود اسس مختلفة لتقويم الانتـــاج التام . فبغـــرض التوحيـــد وحسما للخلاف فى هذا المجال نص النظام المحاسبى الموحـــد على تقـــويم الانتـــاج التام فى نهاية الفترة بتكلفة الانتـــاج المشـــتملة على تكاليف مراكز الانتـــاج ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتـــاج التام ، وفى حالة نقص قيمة الانتـــاج التام بســـعر البيع عن تكلفته يكون مخصص بالفرق ، ومن هذا النص يتضح ما يلى :

١ ـــ تكلفة الانتاج طبقا للنظام المحاسبى تعادل مجمـــوع تكاليف مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية ، اى مجموعة التكاليف الصناعية مباشرة وغير مباشرة ، فلا يدخل ضمن تكلفة الانتاج تكاليف ادارية أو تمويلية .

٢ ـــ اذا كانت تكلفة الانتـــــاج التام طبقا لهذا المفهوم تزيد عن قيمـــة الانتاج التام على اساس اسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق (١) .

تعـــريف وتقـــويم الانتـــــاج غير التام :

يتمثل الانتاج غير التام فى نهاية الســـــنة المالية فى الخامات التى اجـــريت عليها عمليات انتاجية فى مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها .

وبهدف التوحيد والتبسيط فى مجال التقويم نص النظام المحاســـبى الموحد على أن يقوم الانتاج غير التام بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخـــر مرحلة وصل اليها الانتاج ، ويضاف اليها قيمة الخامات والمواد المباشرة والاجـــور المباشرة الخاصـــة بهذا الانتـــاج فى المرحلة الأخيرة ، ومعنى ذلك انه لا يحمـــل هذا الانتـــاج بأية تكاليف غير مباشرة خاصـــة بالمرحلة التى لايزال فيهـــا هـــذا الانتـــاج فى نهاية الســـنة الماليـــة .

تعـــريف وتقـــويم البضـــائع بغرض البيع :

تتمثل هذه البضائع فى السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغـــرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضـــائع تتعلق بالوحدات الصناعية التى تباشر نشاطا تجاريا .

وتقوم البضائع بغرض البيع فى ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحـــدة الاقتصادية ، واذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع بأســـعار البيع يكـــون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط أســـعار البضائع » .

---

(١) انظر المعالجة المحاسبية لهذا المخصص فى المبحث الثانى ـــ الفصل الاول ـــ الباب الخامس .

المعالجة المحاسبية لحسابات المخزون :

تخضع حسابات مخزون الانتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع لمعالجة محاسبية واحدة ، وهذه الحسابات لا تظهر حركة هذا المخزون خلال السنة المالية ، اذ أنها غير ممسوكة طبقا لأسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعى لتبويب الاستخدامات بالدليل . لذلك فان رصيد كل حساب من حسابات المخزون فى اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب التغير فى المخزون المقابل ، وذلك طبقا للبيان الآتى :

حسابات المخزون	حسابات التغير فى المخزون
أ) مخزون انتاج تام هـ / ١٢٣	أ) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة هـ / ٤١٢
ب) مخزون انتاج غير تام هـ / ١٢٢	ب) تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة هـ / ٤١٤
جـ) مخزون بضائع بغرض البيع هـ/١٢٥	جـ) تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة هـ /٤١٨٢

فاذا أخذنا حساب مخزون الأنتاج التام كمثال فان تسويته يتم فى نهاية السنة المالية طبقا لما يلى (١) .

١ ـ اقفال مخزون اول السنة :

من هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة		٤١٢
الى هـ / مخزون انتاج تام (أول السنة)		١٢٣

٢ ـ اثبات المخزون آخر السنة من قوائم الجرد :

من هـ / مخزون انتاج (آخر السنة)		١٢٣
الى هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة		٤١٢

●●●

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى المبحث الثانى ـ الفصل الأول ـ الباب الخامس .

المبحث الثالث

بضائع لدى الغير

يثبت فى هذا الحساب حركة البضائع المملوكة للوحدة الاقتصادية والموجودة لدى الغير لأى سبب كان ويمسك على أساس مفهوم الجرد المستمر ، فيجعل مدينا بتكلفة البضائع المرسلة للغير ودائنا بتكلفة ما يرتد منها . ويظهر رصيده فى نهاية العام ضمن الاصول بالميزانية . ولعل اهم دواعى ارسال هذه البضائع ما يلى :

١ — ارسال مستلزمات سلعية أو انتاج تام أو غير تام للغير لاجراء عمليات صناعية عليها لحساب الوحدة الاقتصادية .

٢ — تسليم مواد التعبئة والتغليف المتداولة للعملاء بصفة مؤقتة .

٣ — ارسال انتاج تام أو بضائع بغرض البيع بصفة امانة تمهيدا لبيعها لحساب الوحدة .

ونؤجل بيان المعالجة المحاسبية للحالة الأولى لحين التعرض لحساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة الحالة الثانية لحين التعرض لحساب « مستلزمات خدمية حـ / ٣٣ » (٢) ، ونورد فيما يلى شرح المعالجة المحاسبية لحالة بضاعة الأمانة .

معالجة بضاعة الأمانة :

نرى أن تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة الخاصة ببضاعة الامانة طبقا للقواعد الآتية :

١ — قصر حساب « بضائع لدى الغير » على اثبات التكلفة الاصلية لبضاعة الامانة المرسلة ، وبعبارة أخرى لا يحمل هذا الحساب بالمصروفات الخاصة بهذه البضاعة والتى تدفعها الوحدة (الموكل) او الوكيل .

٢ — عند ورود « حساب المبيع » من الوكيل يقيد لحساب « صافى مبيعات » القيمة الصافية لهذا الحساب ، اى قيمة المبيعات التى أجراها الوكيل مطروحا منها عمولته وجميع مصروفاته ، وتستند هذه المعالجة لنص النظام على ان قيمة « المبيعات الفعلية » هى القيمة الصافية الموضحة بفواتير البيع ، ونرى ان « حساب المبيع » لا يخرج عن كونه فاتورة مبيعات .

---

(١) انظر الفصل الثانى — الباب الرابع .

(٢) انظر الفصل الثالث — الباب الرابع .

٣ ــ معالجة حساب الوكيل كعميل للوحدة ، اى يقيد صافى « حساب المبع » بجعل حساب عملاء (مع التحليل حسب القطاعات) مدينا وحساب صافى مبيعات دائنا .

٤ ــ فى نهاية السنة المالية يحسب نصيب بضاعة الامانة الباقية (ان وجدت) من مصروفات الوحدة (الموكل) والوكيل غير البيعية . ولسابق تحميل حساب صافى المبيعات بكل هذه المصروفات يعالج نصيب البضاعة الباقية منه كمصروف مقدم وكتسوية لحساب صافى المبيعات بجعل حساب « الارصدة المدينة الاخرى » مدينا وحساب « صافى مبيعات » دائنا . وفى بداية العام التالى أو عند ورود كشف حساب المبيع التالى يجرى قيد التسوية العكسى .

ولبيان المعالجة المحاسبية طبقا لهذه القواعد نفرض ان الوحدة ارسلت الى احد وكلائها (شركة قطاع خاص) ٤٠٠ وحدة من الانتاج صنف س لبيعها لحسابها بعمولة ٥٪ ، وكانت تكلفة الوحدة ٨ جنيه ، ودفعت الوحدة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٢٠ جنيه بشيك مقابل نقل هذا الانتاج الى بلد الوكيل ، وفى نهاية السنة المالية وصل حساب مبيع تبين منه أن الوكيل باع ٣٠٠ وحدة بسعر ١٠ جنيه وان عمولته بلغت ١٥٠ جنيه (٥٪) ومصروفاته البيعية ٤٠ جنيه وغير البيعية ١٢ جنيه . فتكون القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـان
٣٢٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير
		٣٢٠٠	بضائع امانة لدى شركة ...
	٣٢٠٠		الى هـ / مخزون انتاج تام
			(ارسال ٤٠٠ وحدة من الصنف س لبيعها بعمولة ٥٪ ــ فاتورة صورية رقم ...)
٢٠			من هـ / صافى مبيعات صنف س
		٢٠	نقل انتاج تام
	٢٠		الى هـ / موردو ق . خاص
		٢٠	موردو ق . خاص ــ نقدا
			(استحقاق مصاريف نقل البضائع)
٢٠			من هـ / موردو ق . خاص
		٢٠	
			الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠		موردو ق . خاص ــ نقدا
			(سداد مصاريف النقل بشيك رقم ...)

منه	له	مساعد	بيـــان
٢٧٩٨			من ح / عمـلاء ق . غ . اعمـــال
		٢٧٩٨	شركة ...
	٢٧٩٨		الى ح / صـــافى مبيعات صنف س
		٢٧٩٨	اجمالى مبيعـات
			(صافى المبيعات طبقا لكشف حساب مبيع رقم ...)
٢٤٠٠			من ح / مخزون انتـــاج تام
	٢٤٠٠		الى ح / بضائع لدى الغير
		٢٤٠٠	بضائع امانة لدى شركة ...
			(الغاء قيد الارســـال بقدر تكلفة ما تم بيعـــه)
٨			من ح / الأرصـــدة المدينة الأخرى
		٨	مصاريف بضـــاعة امانة مقـدمة
	٨		الى ح / صافى مبيعات صنف س
		٨	اجمالى مبيعات
			(نصـــيب بضـــاعة الامانـــة الباقيـــة من المصروفـــات غير البيعية)

ويلاحظ على هذه القيـــود ما يلى :

١ ـــ حسب صـــافى المبيعات كما يلى :

ثمن بيع ٣٠٠ وحـدة		٣٠٠٠
يخصـــم منـــه :		
عمـــولة ٥٪	١٥٠	
مصـــاريف بيعية	٤٠	
مصـــاريف غير بيعية	١٢	
اجمـــالى		٢٠٢
صـــافى المبيعـــات		٢٧٩٨

٢ ــ حسب نصيب البضاعة الباقية من المصروفات غير البيعية كما يلى :

مصروفات نقل دفعتها الوحدة	٢٠
مصروفات الوكيل غير البيعية	١٢
اجمـــالى	٣٢
نصيب البضـــاعة (٣٢ / ٤٠٠ x ١٠٠)	٨

٣ ــ يلاحظ من القيود أن حساب « صافى مبيعات » جعل مدينا بمبلغ ٢٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٢٧٩٨ جنيه وبمبلغ ٨ جنيه . أى أنه جعل دائنـــا بمبلغ صـــافى قـــدره ٢٧٨٦ جنيه ، ويمثل هذا المبلغ صافى مبيعات ٣٠٠ وحدة . وبمقارنتها بتكلفة هذه الوحدات وقدرها ٢٤٠٠ جنيه (٣٠٠ وحدة × ٨ جنيه) لتبين لنا أن الوحدة حققت من عملية الامانة ربحا قدره ٣٨٦ جنيه . وهو نفس الربح الذى ينتج من تصوير حساب « بضاعة الامانة لدى الوكيل » طبقا للطريقة التقليدية .

حساب بضـــاعة الأمانة لـــدى الوكيل

٣٢٠٠	تكلفة البضـــاعة المرســـلة	١٠٠٠	مبيعـــات الوكيل
٢٠	مصروفات نقـــل		تكلفة البضـــاعة الباقية
٥٢	مصروفات الوكيل		٨٠٠ تكلفـــة اصـــلية
١٥٠	عمـــولة الوكيل		٨ نصـــيب من المصروفات
٣٨٦	اربـــــاح	٨٠٨	
٣٨٠٨		٣٨٠٨	

ويلاحظ ان هنـــاك اختـــلاف جـــوهرى بين الطريقـــة المقترحـــة والطريقـــة التقليدية ، وهو ان هذه الطريقـــة الاخـــيرة تســـمح بالتوصـــل الى نتيجـــة عملية الامانة على حدة وهو الامـــر الذى لا يتوافر فى الطريقـــة المقترحة ، ويرجع هـــذا الاختلاف لعدم مرونة خريطـــة الحســـابات بالدليل المحاســـبى . الامر الذى ادى بنا الى اقتراح معالجـــة محاســـبية تمتزج بمقتضـــاها المصروفات والايرادات المتعلقة بعمليـــة الامانة بالحســـابات العـــادية للوحـــدة كما هى مبينـــة بالدليـــل المحاســـبى ، مع التنويه بأنه يمكن قياس ربحية عمليـــات الامانة باســـتخدام أســـلوب التقارير .

● ● ●

المبحث الرابع

الاعتمادات المستندية لشراء بضائع

يخصص هذا الحساب لاثبات وتجميع تكلفة البضائع التى تستوردها الوحدة الاقتصادية حتى وصولها لمخازنها .

تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع :

طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقسم حساب الاعتمادات المستندبة الى الحسابين الآتيين :

١ – **حساب ١٣٦١ – اعتمادات مستندية :** يبين هذا الحساب تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائى بالمخازن وذلك بدون الرسوم الجمركية .

٢ – **حساب ١٣٦٢ – رسوم جمركية :** يخصص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

القواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء بضائع :

١ – **تخصيص هذا الحساب للاعتمادات المستندية الخاصة بشراء بضائع او مستلزمات سلعية :** ولو أن تسمية الحساب توحى بقصر استخدامه على استيراد بضائع بغرض بيعها الا انه من المتبع عمليا استخدام هذا الحساب أيضا عند استيراد مستلزمات سلعية . أما اعتمادات شراء الاصول الثابتة فقد خصص لها النظام المحاسبى حساب « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة د / ١٢٢٢ » ؛ وهذا يتمشى مع الاتجاه العام للنظام المحاسبى وهو التفرقة بين عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى .

٢ – **فصل الرسوم الجمركية فى حساب خاص :** يستفاد من تبويب حساب الاعتمادات لشراء بضائع فصل الرسوم الجمركية وتحميلها على حساب « رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » ؛ وذلك لان هذه الرسوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية الا انها لا تعتبر كذلك على المستوى القومى .

٣ – **استخدام حساب جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية :** قد لا تخصم قيمة الاعتمادات كليا او جزئيا من حساب الوحدة الاقتصادية لدى

البنك ، ولكن يقوم البنك بالتمويل الكلى او الجزئى للاعتماد بمنح الوحدة تسهيلا ائتمانيا بشروط معينة ، وفى هذه الحالة يتم توسيط حساب « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية هـ / ٢٥٣ » .

المعالجة المحاسبية للاعتمادات المستندية :

١ ــ فتح الاعتماد المستندى وسداد قيمته من الحساب الجارى :

بفرض ان الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى احد بنوك القطاع العام لحساب احد موردى الخارج وسددت قيمته كليا أو جزئيا ، فيقيد استحقاق ما تقرر سداده باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
اعتمادات مستندية	١٣٦١
الى هـ / موردو الخارج	٢٦١٣
موردو الخارج ــ نقدا	× ×

ويقيد سداد اى خصم قيمة الاعتماد كليا او جزئيا من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « موردو الخارج » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتمانى باذن التوجيه الآتى :

من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
اعتمادات مستندية	١٣٦١
الى هـ / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتمانى يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

من هـ / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ عمولة ومصروفات البنك : يقيد استحقاق عمولة ومصروفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

من ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
اعتمادات مستندية	١٣٦١
الى ح / موردو ق . ع . اعمال	٢٦١١٢
موردو ق . ع . اعمال ــ نقدا	× ×

ويقيد خصم هذه العمولة والمصروفات من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « موردو قطاع عام أعمال » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

٣ ــ استحقاق الرسوم الجمركية عند وصول البضاعة وسدادها : يقيد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

من ح / اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
رسوم جمركية	١٣٦٢
الى ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على بضائع	٢٦٣٣٢

واذا تم سداد هذه الرسوم لمصلحة الجمارك بشيك فان ذلك يثبت باذن التوجيه الآتى :

من ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على بضائع	٢٦٣٣٢
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

أما اذا تم تسوية الرسوم المستحقة من الامانات السابق دفعها وتحميلها على حساب « مدينون متنوعون ــ مصلحة الجمارك ــ أمانات ح / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الجمارك ــ رسوم جمركية على بضائع	٢٦٣٣٢
الى ح / مدينون متنوعون	١٦٣
مصلحة الجمارك ــ امانات	١٦٣٣

(١) أنظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث ــ الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ ــ **مصروفات البضاعة** : مثل مصاريف نقلها الى مخازن الوحدة الاقتصادية ، فبفرض أن هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم بإذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
٢٦١١٢	الى هـ / موردو ق . ع . اعمال
× ×	شركة ...

ويقيد السداد كما هو معروف بجعل حساب « موردو قطاع عام أعمال » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

٥ ــ **وصول البضاعة واضافتها للمخازن** : يقيد وصول البضاعة واضافتها للمخازن بإذن التوجيه الآتى :

٣٤	من هـ / مشتريات بغرض البيع
١٣٦	الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
١٣٦٢	رسوم جمركية

وفى حالة وصول البضاعة الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

استيراد مستلزمات سلعية :

كما سبق أن بينا يستخدم حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع » بخصوص استيراد المستلزمات السلعية بأنواعها المختلفة ، ولا تختلف القيود فى هذه الحالة عما سبق بيانه الا بالنسبة للقيد الأخير ، اذ تحمل تكلفة المستلزمات عند وصولها على حساب المخزن المعنى ، فاذا فرضنا ان المستلزمات المستوردة تتمثل فى خامات رئيسية يقيد اضافتها للمخزن بإذن التوجيه الآتى :

١٣١١	من هـ / مخزن الخامات
١٣٦	الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
١٣٦٢	رسوم جمركية

مثـــــال :

تعاقدت احـــدى شركات القطاع العام مع احـــد الموردين بالخارج على استيراد ۲۰۰۰۰ وحدة من صنف معين من البضائع بالشروط الآتيـــة :

١ ـــ سعر الوحدة ١٠٠ مليم تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ـــ ان يتم ارسال ١٢٠٠٠ وحدة خلال شهر والباقى بعد ثلاثة اشهر .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصـــم البنك قيمة الاعتمادا من الحساب الجارى ، وبلغت عمـــولة البنك ومصروفاته ١٠٠ جنيه خصُمت ايضا من الحساب الجارى .

وبعد شهر وصلت ١٢٠٠٠ وحدة ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المســـتحقة وقدرها ٤٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل البضائع لمخازن الشركة ٣٠ جنيه .

والمطلوب قيـــود اليوميـــة كما تظهـــر باذون التوجيـــــه المحاســـبى لهـــذه العمليـــــات .

منـــه	لـــه	مساعد	بيـــــــان
٢١٠٠			من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضـــائع
		٢١٠٠	اعتمادات مســـــتندية
	٢٠٠٠		الى هـ / موردو الخارج
		٢٠٠٠	موردو الخـــارج ـــ نقـــدا
	١٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		١٠٠	موردو ق . ع . اعمـــال ـــ نقـــدا
			(فتح اعتمـــاد مســــتندى رقـــم ... لشراء بضـــائع واســـتحقاق قيمته وقـــدرها ٢٠٠٠ جنيـــه واســـتحقاق عمـــولة ومصروفات الاعتمـــاد وقـــدرها ١٠٠ جنيـــه)
٢٠٠٠			من هـ / موردو الخـــــارج
			موردو الخـــارج ـــ نقـــدا
١٠٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمـــال
		١٠٠	موردو ق . ع . اعمـــال ـــ نقـــدا
	٢١٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(خصـــم قيمـــة الاعتمـــاد والعمـــولة والمصـــاريف من الحســـاب الجـــارى ـــ اشـــعار خصـــم رقـــم ...)

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠			من / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		٤٠٠	رسوم جمركية
	٤٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على بضائع
			(استحقاق الرسوم الجمركية ـ قسيمة رقم ...)
٤٠٠			من هـ / دائنون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ رسوم جمركية على بضائع
	٤٠٠		الى هـ / مدينون متنوعون
		٤٠٠	مصلحة الجمارك ـ امانات
			(تسوية الرسوم المستحقة بقسيمة رقم ... مع حساب الامانات)
٣٠			من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		٣٠	اعتمادات مستندية
	٣٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمال
		٣٠	شركة ...
			(تكاليف النقل بفاتورة رقم ...)
١٦٩٠			من هـ / مشتريات بغرض البيع
	١٦٩٠		الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
		١٢٩٠	اعتمادات مستندية
		٤٠٠	رسوم جمركية
			(تكاليف ١٢٠٠٠ وحدة ـ اشعار اضافة رقم ...)

يلاحظ أن هذا المثال يتناول حالة التوريد على دفعات ، لذلك حسبت تكاليف الوحدات التى وصلت ، وهذه التكاليف تشمل تكاليفها الخاصة علاوة على نصيبها من التكاليف المشتركة كما يلى :

قيمة الاعتماد = ١٢٠٠٠ وحدة × ١٠٠ مليم = ١٢٠٠

عمولة ومصاريف البنك = ١٠٠ × (١٢٠٠٠ وحدة / ٢٠٠٠٠ وحدة) = ٦٠

رسوم جمركية = ٤٠٠

نقل داخلى = ٣٠

اجمالى التكاليف = ١٦٩٠

وقيد مبلغ ١٢٩٠ جنيه لحساب « اعتمادات مستندية ح / ١٣٦١ » ومبلغ ٤٠٠ جنيه لحساب « رسوم جمركية » ح / ١٣٦٢ ».

ويلاحظ أن حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع لازال مدينا بمبلغ ٨٤٠ جنيه وهو نصيب ٨٠٠٠ وحدة لم تصل بعد ، ويتمثل هذا الرقم فيما يلى :

قيمة الاعتماد = ٨٠٠٠ وحدة × ١٠٠ مليم = ٨٠٠

عمولة ومصاريف البنك = ١٠٠ × (٨٠٠٠ وحدة / ٢٠٠٠٠ وحدة) = ٤٠

اجمالى = ٨٤٠

● ● ●

المبحث الخامس

حركة الانتاج التام بسعر البيع

بينا سابقا أن حساب « مخزون الانتاج التام » لا يظهر حركة هذا الانتاج خلال السنة المالية ، فلتحقيق نوع من الرقابة المالية على حركة هذا الانتاج اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين رقابيين متقابلين يثبت فيها حركة الانتاج التام بسعر البيع وهما « حركة الانتاج التام بسعر البيع ح / ١٣٧ » و « الانتاج التام تحت البيع ح / ٢٧١ » .

والسمة الرئيسية لهذين الحسابين هى أن طريقة القيد فيهما لا تسمح بوجود رصيد لهما فلا يظهر لهما اثر بالميزانية ، وانما الذى يظهر بخصوص

الانتـاج التام آخر السـنة فهو رصـيد حساب « مخزون انتاج تام حـ / ١٣٣ » ، وهو يمثل تكلفة هذا المخزون كما سبق القول .

اهداف اثبات حركة الانتاج التام بسـعر البيع :

١ — تحقيـق الرقابة المـالية على مخـزون الانتـاج التـام فى أى وقت باسعار البيع ، فاذا اخذنا فى الحسبان العناصر الاساسية التى تشـكل حـركة الانتـاج التام فان :

الانتاج التام آخر المـدة بسـعر البيع

= الانتاج التام اول المدة بسعر البيع + الانتـاج التام خـلال المـدة بسـعر البيع — المبيعات

٢ — تحقيق الرقابة على اسـعار البيع المحـددة والتأكد من عـدم تغييرها الا بقرار من السـلطة المختصـة .

٣ — توفير بيانات عن حركة الانتـاج بالوحـدات الاقتصـادية خـدمة لاهـداف التخطيط على المستوى القـومى .

ويلاحظ ان الدواعى التى ادت الى اثبات حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع تنسحب ايضـا بخصـوص حركة البضائع بغرض البيع ، فياحبذا لو افرد النظـام المحاسبى حسابين متقابلين لهذا الغرض . وهذان الحسـبان يمكن تسميتهما حساب « حركة البضائع بسعر البيع » وحساب « البضائع تحت البيع » .

المعالجـة المحاسـبية :

١ — اثبات مخزون اول المدة بسعر البيع المحدد :

من حـ / حركة الانتاج التام بسـعر البيع	**١٣٧**
الى حـ / الانتاج التام تحت البيع	**٢٧١**

٢ — اثبات الانتاج على فترات دورية بسـعر البيع المحدد :

من حـ /حركة الانتاج التام بسعر البيع	**١٣٧**
الى حـ / الانتاج التام تحت البيع	**٢٧١**

٣ — اثبـات المبيعات دوريا بسـعر البيع المحـدد : وينسـحب ذلك على الهـدايا والعينات :

من ح / الانتــاج التام تحت البيــع	٢٧١
الى ح / حركة الانتــاج التام بســـعر البيع	١٣٧

٤ ـ اثبات مردودات ومرتجعات المبيعـــات دوريا بســـعر البيـــع المحـــدد :

من ح /حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى ح / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

٥ ـ اثبات تاثير تغيير الاســـعار المحـــددة : عند تغيير هـــذه الاســـعار بواســـطة السلطات المختصـــة يقوم المخزون من الانتـــاج التام وقت تغيير هـــذه الاسعار وذلك على أساس كل من اســـعار البيع الجديدة والقديمة ، وتثبت فروق هذه الاسعار بقيود التسوية الآتيـــة :

ا) فى حالة زيادة الاســـعار الجـــديدة :

من ح /حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى ح / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

ب) فى حالة نقص الاســـعار الجـــديدة :

من ح / الانتـــاج التام تحت البيع	١٣٧
الى ح / حركة الانتاج التام بســـعر البيع	٢٧١

٦ ـ تســـوية مخزون الانتـــاج التام فى نهاية الســـنة : تحســـب « قيمـــة المبيعات الفعلية » ويســـتخرج المتوســـط المرجح كما ســـنبين عند شرح حســـاب « فرق تقـــويم التغير فى مخـــزون الانتاج التام » (١) ، ثم تحســـب قيمـــة التغيرات بالنســـبة لمخزون آخر المـــدة كما يلى :

قيمـــة التغيرات = وحـــدات مخزون الانتاج التام آخر السنة × (المتوســـط لقيمة المبيعـــات الفعلية ـ سعر البيع المحدد) .

وتثبت هذه التغيرات بقيد تســـوية ، فمثـــلا فى حالة نقص المتوســـط المرجح عن سعر البيع المحدد يكـــون الامر بمثابة نقص اســـعار فيكـــون قيـــد التســـوية كما يلى :

من ح / الانتـــاج التام تحت البيـــع	٢٧١
الى ح / حركة الانتاج التام بســـعر البيع	١٣٧

(١) انظر المبحث الثالث ـ الفصل الأول ـ الباب الخامس .

ويكون قيد التسوية عكس ما سبق فى حالة زيادة المتوسط على سعر البيع المحدد .

٧ ــ اقفال الحسابين المتقابلين : نتيجة لقيد التسوية السابق يكون رصيد كل من الحسابين المتقابلين معادلا لقيمة مخزون الانتاج التام فى نهاية السنة مقوما على أساس المتوسط المرجح لقيمة المبيعات الفعلية ، فيتم اقفال الحسابين المتقابلين بقيد عكسى كما يلى :

من ح / الانتاج التام تحت البيع	١٣٧
الى ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع	٢٧١

مثـــال :

بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت البيانات الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام :

١ ــ حركة الانتاج التام بالوحدات : ٨٠٠ وحدة مخزون الانتاج التام أول العام ــ ٩٨٠٠ الانتاج التام خلال العام ــ ١٠٠٠٠ المبيعات خلال العام ــ ٦٠٠ مخزون الانتاج التام آخر العام .

٢ ــ سعر البيع المحدد ١٠ جنيه للوحدة .

٣ ــ تحليل صافى مبيعات انتاج تام : ٨٠٠٠ وحدة مبيعات فى السوق المحلية بسعر ١٠ جنيه و ٢٠٠٠ وحدة مبيعات فى الاسواق الخارجية بسعر ٩ جنيه .

والمطلوب :

١ ــ قيود اليومية المتعلقة باثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع .

٢ ــ حساب حركة الانتاج التام بسعر البيع .

٣ ــ حساب الانتاج التام تحت البيع .

$$\text{متوسط سعر البيع} = \frac{٩\times٢٠٠٠+١٠\times٨٠٠٠}{٢٠٠٠+٨٠٠٠} = ٩٫٨٠٠ \text{ جنيه}$$

قيمة المخزون آخر العام بالسعر المتوسط

= ٦٠٠ × ٩٫٨٠٠ = ٥٨٨٠ جنيه

قيمة التغيرات (فروق الاسعار) فى المخزون آخر العام

= ٦٠٠ (٩٫٨٠٠ ــ ١٠) = ــ ١٢٠ جنيه

منـه	لـه	بيـــان
٨٠٠٠		من حـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع
	٨٠٠٠	الى حـ / الانتـاج التام تحت البيع
		(مخزون أول العام بسعر البيع المحدد ــ ٨٠٠ × ١٠)
٩٨٠٠٠		من حـ / حركة الانتـاج التام بسعر البيـع
	٩٨٠٠٠	الى حـ / الانتـاج التام تحت البيع
		(الانتاج خلال العام بسعر البيع المحدد ــ ٩٨٠٠ × ١٠)
٨٠٠٠٠		من حـ / الانتـاج التام تحت البيـع
	٨٠٠٠٠	الى حـ / حركة الانتـاج التام بسعر البيع
		(المبيعات المحلية ــ ٨٠٠٠ × ١٠)
٢٠٠٠٠		من حـ / الانتـاج التام تحت البيـع
	٢٠٠٠٠	الى حـ / حركة الانتـاج التام بسعر البيع
		(المبيعـات الخارجيـة ــ ٢٠٠٠ وحـدة بسـعر ٩ جنيه
		وفرق سـعر التصـدير بمعـدل جنيه لكل وحـدة)
١٢٠		من حـ / الانتـاج التام تحت البيـع
	١٢٠	الى حـ / حركة الانتـاج التام بسعر البيـع
		(اثبات فروق الاسـعار فى مخـزون آخـر العـام)
٥٨٨٠		من حـ / الانتـاج التام تحت البيـع
	٥٨٨٠	الى حـ / حركة الانتـاج التام بسعر البيـع
		(مخزون آخـر العـام ــ ٦٠٠ × ٩٫٨٠٠)

حساب ١٣٧ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع

مبالغ	وحدات		تاريخ	مبالغ	وحدات		تاريخ
٨٠٠٠	٨٠٠	الى ح / الانتاج التام تحت البيع (مخزون أول السنة بسعر البيع المحدد)	٧/١	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مبيعات محلية)	خلال السنة
٩٨٠٠٠	٩٨٠٠	الى ح / الانتاج التام تحت البيع (الانتاج خلال السنة)	خلال السنة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مبيعات خارجية وفرق سعر التصدير بمعدل جنيه عن كل وحدة)	خلال السنة
				٦٠٠	٦٠٠٠	رصيد مرحل (مخزون أول السنة بسعر البيع المحدد)	٦/٣٠
١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠			١٠٦٠٠	١٠٦٠٠٠		
٦٠٠٠	٦٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	١٢٠		من ح / الانتاج التام تحت البيع (فرق أسعار ٦٠٠ وحدة × ٢٠٠ر. جنيه بالنقص)	٦/٣٠
				٥٨٨٠	٦٠٠	من ح / الانتاج التام تحت البيع (مخزون آخر السنة ٦٠٠ وحدة × ٨٠٠ر٩)	٦/٣٠
٦٠٠٠	٦٠٠			٦٠٠٠	٦٠٠		

حساب ٢٧١ ـ الانتـاج التـام تحت البيـع

مبالغ	وحدات		تاريخ	مبالغ	وحدات		تاريخ
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠	الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (مبيعـات محليـة)	خلال السنة	٨٠٠٠	٨٠٠	الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (مخزون أول السنة بسـعر البيع)	١/٧
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (مبيعـات خارجيـة وفروق سـعر التصـدير)	خلال السنة	٩٨٠٠٠	٩٨٠٠	الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (الانتـاج خـلال السـنة)	خلال السنة
٦٠٠٠	٦٠٠	رصـيد مـرحل	٣٠/٦				
١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠			١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠		
١١٢٠		الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (فـروق أسـعار ٦٠٠ وحـدة × ٢٠٠ر٠ جنيـه بالنقص)		٦٠٠٠	٦٠٠	رصـيد منقـول	٣٠/٦
٥٨٨٠	٦٠٠	الى هـ / حركة الانتـاج التام بسـعر البيـع (مخـزون آخر السـنة ٦٠٠ وحـدة × ٩٨٠٠ر٩)	٣٠/٦				
٦٠٠٠	٦٠٠			٦٠٠٠	٦٠٠		

الفصل الثالث

حسابات الأصول الأخرى

تعرضنا فى الفصلين السابقين لحسابات الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، ونخصص هذا الفصل لحسابات الأصول الأخرى وهى الاقراض طويل الاجل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق وبالبنوك ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول	:	الاقراض طويل الأجل
المبحث الثانى	:	الاستثمارات المالية
المبحث الثالث	:	المدينون
المبحث الرابع	:	الحسابات المدينة المختلفة
المبحث الخامس	:	النقدية بالصندوق وبالبنوك

• • •

المبحث الأول

الأقراض طويل الأجل

يظهر هذا الحساب حركة الاقراض الذى تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير على ان يسترد على آجال تزيد عن السنة . ويلاحظ ان حساب « الاقراض طويل الاجل د / ١٤ » يمثل اقراض الوحدة للغير فيمثل اصلا ، اما حساب « القروض طويلة الأجل د / ٢٤ » فيمثل قروض الوحدة من الغير اى بندا من بنود الخصوم ، وينقسم حساب الاقراض طويل الاجل الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

١٤١		**اقراض محلى طويل الاجل**
	١٤١١	**اقراض محلى طويل الاجل بضمان**
	١٤١٢	**اقراض محلى طويل الاجل بدون ضمان**
١٤٢		**اقراض للخارج طويل الاجل**

القواعد الخاصة بالاقراض طويل الأجل :

١ ـ التفرقة بين الاقراض المحلى والاقراض للخارج مع التفرقة فى حالة الاقراض من النوع الأول بين الاقراض بضمان وبدون ضمان .

٢ ـ عند منح الاقراض يجعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا .

٣ ـ لا يجوز تعلية الفوائد على حساب الاقراض ، فالفوائد التى استحقت ولم تقبض تقيد على حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٣ » .

مثال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

١ ـ منحت الشركة قرضا طويل الاجل لاحدى الشركات بالخارج قيمته ٩٠٠٠ جنيه بالعملة المصرية .

٢ ـ حصلت الشركة ٧٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الاجل بضمان سبق أن منحته الشركة لاحدى الجهات المحلية .

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠٠			من حـ / اقراض للخارج طويل الاجل
	٩٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(منح اقراض لـ ... بشيك رقم ...)
٧٠٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٧٠٠٠		الى حـ / اقراض محلى طويل الاجل بضمان
			(استرداد من ... بشيك رقم ...)

● ● ●

المبحث الثانى

الاستثمارات المالية

يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات المختلفة فى كل من السندات الحكومية والاوراق المالية والاستثمارات الاجنبية ، وينقسم الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

١٥١		استثمارات فى سندات حكومية
	١٥١١	سندات حكومية
	١٥١٢	ايداع بالبنك المركزى (مقابل احتياطى يستثمر فى سندات حكومية)
١٥٢		استثمارات فى اوراق مالية محلية
	١٥٢١	اسهم
	١٥٢٢	سندات حملة اسهم
	١٥٢٣	شهادات استثمار
	١٥٢٤	اوراق مالية اخرى
١٥٣		استثمارات اجنبية

القواعد الخاصة بالاستثمارات :

١ — عند شراء الاستثمارات المالية (او الايداع بالبنك المركزى) يلزم توسيط حسابات « دائنو شراء سندات حكومية حـ / ٢٧٢٤ » ، « دائنو أوراق مالية حـ / ٢٧٢٥ » ، « دائنو شراء استثمارات مالية أجنبية حـ / ٢٧٢٦ » بحسب الاحوال ، وذلك لاغراض الموازنة النقدية .

٢ — يتم دفع ثمن شراء الاستثمارات المالية بجعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا .

٣ — عند بيع الاستثمارات المالية يلزم توسيط حسابات « مدينو اهلاك سندات حكومية حـ / ١٧١٢ » ، « مدينو بيع أوراق مالية حـ / ١٧١٣ » ، « مدينو بيع استثمارات مالية أخرى (اجنبية) حـ / ١٧١٤ » بحسب الاحوال ، وذلك لاغراض الموازنة النقدية .

٤ — ما يترتب على بيع الاستثمارات المالية من ربح أو خسارة يعالج محاسبيا كأرباح أو خسارة راسمالية بحسب الاحوال .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحـدى شركات القطـاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

١ ــ أودعت الشركة بالبنـك المركزى مبلـغ ٨٠٠٠ جنيه مقـابل المبلـغ المخصص لحساب احتياطى يستثمر فى سندات حكومية .

٢ ــ باعت الشركة شهادات اسـتثمار بمبلغ ١٣٠٠ جنيه علما بأن قيمتهـا الدفترية ١٢٥٠ جنيه . وقبضت القيمة بشيك .

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
٨٠٠٠			من حـ / استثمارات فى سندات حكومية
		٨٠٠٠	ايداع بالبنك المركزى
	٨٠٠٠		الى / دائنـون مختلفـون
		٨٠٠٠	دائنو شراء سندات حكومية
			(استحقاق الايداع بالبنـك المركزى)
٨٠٠٠			من حـ / دائنـون مختلفـون
		٨٠٠٠	دائنو شراء سندات حكومية
	٨٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشـاط الاستثمارى
			(سداد قيمة الايداع بشيك رقم ...)
١٣٠٠			من حـ / مدينـون مختلفـون
		١٣٠٠	مدينو بيع أوراق مالية
	١٢٥٠		الى حـ / استثمارات فى أوراق مالية محلية
		١٢٥٠	شهادات استثمار
	٥٠		الى حـ / أرباح راسمالية
			(بيع شهادات الاستثمار بفاتورة رقم ...)
١٣٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	١٣٠٠		الى حـ / مدينـون مختلفـون
		١٣٠٠	مدينو بيع أوراق مالية
			(تحصيل ثمن بيع الشهادات بشيك رقم ...)

● ● ●

المبحث الثالث

المدينون

يضم هذا الحساب الاجمالى حقوق الوحدة المترتبة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد تنشأ هذه الحقوق كنتيجة مباشرة لهذا النشاط وتتمثل فى حسابات العملاء وأوراق القبض ، وقد تنشأ هذه الحقوق نتيجة لعمليات مرتبطة بشكل أو بآخر بنشاط الوحدة الجارى مثل ما يدفع للغير كتأمين العقود التى تنفذها الوحدة لحسابهم ، ويجب ملاحظة أن حسابات المدينين لا تشتمل على حقوق الوحدة الناشئة من بيع الاصول الثابتة والاوراق المالية ، اذ تتدرج هذه الحقوق ضمن « الحسابات المدينة المختلفة د / ١٧ » .

وينقسم حساب المدينين الى حسابات مساعدة هى : « عملاء د / ١٦١ » و « أوراق قبض د / ١٦٢ » و « مدينون متنوعون د / ١٦٣ » .

الفرع الأول

العملاء

يمثل هذا الحساب اجمالى حسابات العملاء ويجعل مدينا باجمالى قيمة المبيعات وبقيمة أوراق القبض المرفوضة . ويجعل دائنا بالمتحصلات من العملاء والخصم المسموح به ، وبقيمة أوراق القبض المقدمة منهم ، وبقيمة مردودات ومرتجعات المبيعات ، وبقيمة الديون المعدومة .

القواعد الخاصة بالعملاء :

١ ــ تقسيم الحساب حسب التقسيم القطاعى فى المحاسبة القومية ، ينقسم النظام هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية كما يلى :

١٦١١		عملاء من القطاع العام
	١٦١١١	عملاء من القطاع العام خدمات
	١٦١١٢	عملاء من القطاع العام اعمال
١٦١٢		عملاء من القطاع الخاص
	١٦١٢١	عملاء من القطاع العائلى
	١٦١٢٢	عملاء من قطاع الاعمال
١٦١٣		عملاء من الخارج

٢ ــ قصر استخدام حساب العملاء على مبيعات النشاط الجارى المتمثلة فى مبيعات الانتاج التام والبضائع بغرض البيع وايرادات التشغيل للغير والخدمات

المباعة ، هذا ويجب ملاحظة ان احدى توصيات اللجنة الفنية الدائمة تقضى بتوسيط حساب العملاء بخصوص مبيعات المخلفات (١) .

٣ — معالجة المدفوعات المقدمة من العملاء مباشرة فى حساباتهم ، فاذا فرض ان الوحدة الاقتصادية حصلت من عميل (شركة قطاع خاص) مبلغ ٢٠٠٠ جنيه تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتى :

منه	له	مساعد	بيــــان
٢٠٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠٠		الى حـ / عملاء قطاع خاص اعمال
		٢٠٠٠	شركة ...

واذا فرض ان تسليم هذه المنتجات للعميل لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فان الرصيد الدائن لهذا العميل يظهر كرصيد شاذ فى جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عملاء » اى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للعملاء .

الفرع الثانى

اوراق القبض

يظهر هذا الحساب حركة أوراق القبض خلال العام ، فيجعل مدينا بقيمة أوراق القبض المقدمة من العملاء ، ويجعل دائنا بما تم تحصيله من أوراق القبض ، وبقيمة أوراق القبض المخصومة والمرفوضة .

القواعة الخاصة بأوراق القبض :

١ — تقسيم الحساب قطاعيا كما هو الحال بالنسبة لحساب العملاء ، ويلاحظ فى هذا الصدد عدم وجود أوراق قبض صادرة من قطاع الخدمات لأنه لا يجوز أن يحرر هذا القطاع سندات اذنية أو تسحب عليه كمبيالات .

٢ — قصر استخدام هذا الحساب على اثبات أوراق القبض المتعلقة بحساب العملاء .

وكمثال نفرض ان الوحدة سحبت كمبيالة بمبلغ ٥٠٠ جنيه على احد عملاء القطاع الخاص ، فيقيد ذلك كما يلى :

---

(١) انظر الفرع الاول — المبحث الثالث — الفصل الثالث — الباب الخامس .

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٥٠٠			من ح / ١ . قبض قطاع خاص اعمــال
	٥٠٠		الى ح / عملاء قطاع خاص اعمــال شركة . . .

الفـــرع الثالث

المدينـــون المتنـــوعون

ينقسم هذا الحساب الى حســابات فرعيـــة هى : « تامينات لدى الغير ح / ١٦٣١ » و « ســلف العاملين ح / ١٦٣٢ » و « مصـلحة الجمارك ــ امانات ح / ١٦٣٣ » .

ويلاحظ ان هذه الحسابات ادرجت فى قــوائم الموازنة النقـدية ضـمن قائمة مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، لذلك يتعين ــ طبقا لمقتضـيات النظام المحاسـبى ــ ان يتم الدفع بخصـوص هذه الحســابات عن طـريق بنك تمـويل النشـاط الاسـتثمارى .

اولا ــ حساب ١٦٣١ ــ تامينات لدى الغير :

يبين هذا الحســاب حركة التامينات التى تدفعهــا الوحـدة للغير كتأمينات عقود او ارتباطات مثــل التامينــات الابتدائيــة والنهائيـة ، وتامين الانارة والتيار الكهـربائى ، وتامين التليفــون ، وتامين الايجار . ويقيــد دفع هــذه التامينــات كما يلى :

من ح / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
تامينـــــات لـــدى الغير	١٦٣١
الى ح / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

ويقيد اســترداد هذه التامينات كما يلى :

من ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى ح / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
تامينـــات لـــدى الغير	١٦٣١

ثانيا ــ حساب ١٦٣٢ ــ ســلف العاملين :

يبين هذا الحساب حـــركة السلف للعاملين فيجعل مدينــا بالســلف الممنوحة لهم خلال العام ، ودائنا بما يتم تحصــيله منها . ويلاحظ قصر هــذا الحساب على السلف النقدية ، اما مشـــتريات العاملين من الوحـــدة فتعالج كمبيعات وتقيـد على حساباتهم فى دفتر استاذ العملاء . ويقيد دفع الســلف النقدية كما يلى :

١٦٣	من هـ / مدينـــون متنوعـــون
١٦٣٢	ســلف العامليـن
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمـويل النشـاط الاســتثمارى

ثالثا ـ حساب ١٦٣٣ ـ مصــلحة الجمارك ـ امانات :

منعا لتكدس البضائع بالجمارك وتســهيلا للاجـراءات الجمركية لوحــدات القطاع العام صدرت تعليمات يسمح بمقتضاها بالافراج عن الرســائل الواردة لهذه الوحدات مقابل ان تدفع هــذه الوحدات لمصــلحة الجمارك مبالغ كامانات على ذمة التخليص الجمركى . ويجعل هــذا الحساب مدينا بما يدفــع كامانات ودائنا بما يتم تسويته منها . ويقيد دفع هذه الامانات كما يلى :

١٦٣	من هـ / مدينـــون متنوعـــون
١٦٣٣	مصــلحة الجمارك ـ امانات
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشــاط الاستثمارى

وعند تحديد الرسوم الجمركية على الرسائل الواردة وتقييدها على حســاب الاعتمادات المســتندية المختص يتم التســوية مع حســاب الامانات بالقيــد الآتى (بفرض أن الرسائل تتمثل فى بضائع أو مستلزمات ســلعية) :

٢٦٣	من هـ / دائنـــون متنوعـــون
٢٦٣٣٢	مصلحة الجمارك ـ رســوم جمركية على بضــائع
١٦٣	الى هـ / مدينـــون متنوعـــون
١٦٣٣	مصــلحة الجمارك ـ امانات

● ● ●

المبحــث الرابــع

الحسابات المدينــة المختلفــة

قد تنشأ حقوق للوحدة نتيجة بيع أصــول ثابتة أو اســتثمارات مالية ، كمــا قد يكــون هنــاك ايرادات مستحقة بمفهومها التقليدى مثــل الايجارات والفــوائد الدائنة المســتحقة ، كما قد يكــون هناك حســابات مدينــة لم يفرد لها النظــام حسابات خلصة بها . وقد خصص النظام المحاسبى حســاب « الحسابات المدينــة المختلفة » بصفة اساسية لبيان حركة هذه الحقوق .

فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هى : مدينون مختلفون حـ / ١٧١ » و « أرصدة مدينة أخرى حـ / ١٧٢ » و « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة حـ / ١٧٣ » .

اولا ــ حساب ١٧١ ــ مدينون مختلفون :

يخصص هذا الحساب لبيان حركة حقوق الوحدة المترتبة على بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية واهلاك السندات الحكومية وذلك توفيرا للبيانات اللازمة لاعداد قوائم الموزنة النقدية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « مدينو بيع أصول حـ / ١٧١١ » و « مدينو اهلاك سندات حكومية حـ / ١٧١٢ » و « مدينو بيع أوراق مالية حـ / ١٧١٣ » و « مدينو بيع استثمارات مالية أخرى حـ / ١٧١٤ » .

ثانيا ــ حساب ١٧٢ ــ أرصدة مدينة أخرى :

خصص النظام المحاسبى هذا الحساب لكى يجمع حركة الحسابات المدينة التى لا تندرج تحت أى من الحسابات المدينة السابقة ، ومن أمثلة ذلك مايلى :

١ ــ المستلزمات الخدمية المقدمة .
٢ ــ المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة وينحصر ذلك عادة فى الايجارات المقدمة .
٣ ــ العجز غير الطبيعى الذى يكتشف عند جرد مخازن المستلزمات السلعية مع تحديد المسئول عن هذا العجز .
٤ ــ أوراق القبض غير المتعلقة بحساب العملاء مثل أوراق القبض التى تسحب على أو ترد من شخص نتيجة لبيع أصول ثابتة له .

ثالثا ــ حساب ١٧٣ ــ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة :

وهو حساب وسيط يقيد فى جانبه المدين ما يستحق من هذه الايرادات وفى جانبه الدائن ما يقبض منه ، وذلك توفيرا للبيانات اللازمة لاعداد قوائم الموازنة النقدية . ويمثل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة المالية الايرادات المستحقة ولم تقبض بعد فيظهر هذا الرصيد فى الميزانية ضمن الاصول .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « اعانات مستحقة حـ / ١٧٣١ » و « ايرادات أوراق مالية مستحقة حـ / ١٧٣٢ » و « فوائد دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٣ » و « ايجارات دائنة مستحقة حـ / ١٧٣٤ » و « تعويضات مستحقة حـ / ١٧٣٥ » و « ايرادات متنوعة مستحقة حـ / ١٧٣٦ » و « ايرادات سنوات سابقة مستحقة حـ / ١٧٣٧ » .

● ● ●

المبحث الخامس

النقدية بالصندوق وبالبنوك

يبين هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بالصندوق وبالبنوك ، وينقسم الى الحسابات المساعدة الآتية :

اولا ــ حساب ١٨١ ــ نقدية بالصندوق :

يظهر هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بخزائن الادارة والفروع والسلف المستديمة ، وبذلك ينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ ــ **د / ١٨١١ ــ صندوق الادارة :** ويجعل مدينا برصيد أول المدة وبالمبالغ التى يتم تمويله بها ، ويجعل دائنا بالمدفوعات التى تتم عن طريقه .

٢ ــ **د / ١٨١٢ ــ صندوق الفروع :** ويجعل مدينا برصيد أول المدة وبالمتحصلات من عملاء الفروع وغيرهم وبالمبيعات النقدية ، ويجعل دائنا بالايداعات بالبنك والدفعات المسددة لصندوق الادارة أو غيره .

٣ ــ **د / ١٨١٣ ــ سلف مستديمة :** تضع الوحدة عادة لوائح داخلية تنظم هذه السلف من ناحية مبالغ هذه السلف واوجه الصرف منها ودورية الاستعاضة . ويظهر هذا الحساب حركة السلف المستديمة المصرح بها للاقسام المختلفة للوحدة .

ثانيا ــ حساب ١٨٢ ــ بنك حساب جارى :

يبين هذا الحساب حركة الحساب الجارى فيجعل مدينا بما يتم ايداعه نقدا او بشيكات وكذلك باشعارات الاضافة ، كما يجعل دائنا بما يتم دفعه بمقتضى شيكات وكذلك باشعارات الخصم .

وطبقا لمقتضيات النظام المحاسبى يتعين تخصيص حسابين احداهما لتمويل النشاط الجارى « د / ١٨٢١ » والآخر لتمويل النشاط الاستثمارى « د / ١٨٢٢ » .

وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية نجدا انها تتكون من ثلاث قوائم :

١ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مقبوضات .

٢ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مدفوعات النشاط الجارى .

٣ ــ قائمة الموازنة النقدية ــ مدفوعات النشاط الاستثمارى (الرأسمالى) .

ومن ذلك يتضح مايلى :

١ - لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات فى حساب البنك الى مقبوضات نشاط جارى ونشاط استثمارى ، ومعنى ذلك معالجة جميع المقبوضات بجعل حساب بنك تمويل النشاط مدينا .

٢ - يقسم جانب المدفوعات فى حساب البنك الى خانتين : الخانة الأولى تخصص لتمويل النشاط الجارى ويقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، أما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتقيد بها بنود المدفوعات المبينة فى القائمة الثالثة من قوائم الموازنة .

ثالثا - حساب ١٨٣ - بنك ودائع لاجل أو باخطار سابق :

يبين هذا الحساب حركة المبالغ التى قد تودعها الوحدة لدى البنك على هيئة ودائع لا تسحب الا بعد انتهاء اجل معين محدد فى عقد الوديعة أو باخطار سابق .

المعالجة المحاسبية للسلف المستديمة :

طبقا لأسس الضبط الداخلى تقوم الوحدة الاقتصادية بايداع المتحصلات سواء أكانت نقدا أو بشيكات فى حسابها الجارى بالبنك ، على أن تخصص سلفة (أو سلف) للمدفوعات الضئيلة القيمة . وعند انشاء السلفة تقيد قيمتها باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / سلف مستديمة	١٨١٣
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وتخصص لكل سلفة يومية خاصة بها لاثبات ما يتم دفعه منها ، وهذه المدفوعات قد تكون فى صورة استخدامات كمصروفات النقل والانتقالات ، أو سداد لالتزامات مثبتة فى الدفاتر مثل الاحكام القضائية السابق استقطاعها من الاجور النقدية ، كما قد تتمثل هذه المدفوعات فى شكل أصول مثل سلف العاملين .

وعند استعاضة السلفة بشيك تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك فى تاريخ الاستعاضة .

وكمثال نفرض أن شركة قطاع عام تخصص سلفة مستديمة قدرها ٧٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (الارقام بالجنيهات) :

٤٠ أدوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة ـــ ٨٠ فاتورة استهلاك المياه ـــ ٢٥٠. تأجير اصول من شركات قطاع خاص منها ٧٠ تأجير خيام وكراسى و ١٨٠ تأجير سيارات لنقل مبيعات الانتاج التام ـــ ٥٠ طوابع بريد ـــ ٣٠ تلغراف ـــ ٤٠ طوابع دمغة ـــ ٣٠ تبرعات ـــ ١٠٠ أحكام قضائية سبق استقطاعها من الاجور النقدية ـــ ٧٠ تعويض اصابة أحد العاملين بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة علما بأنه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك .

مساعد	لـه	مساعد	بيـــان
١٢٠			من هـ / مستلزمات سلعية
		٤٠	ادوات كتابية
		٨٠	مياه وانارة
١٥٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٧٠	تاجير معدات ووسائل نقل
		٨٠	نقل وانتقالات عامة ومواصلات
٤٠			من هـ / ضرائب اخرى
٣٠			من هـ / تبرعات
١٨٠			من هـ / صافى مبيعات انتاج تام
		١٨٠	نقل انتاج تام
	١٦٠		الى هـ / موردون ق . ع . اعمال
		١٦٠	موردو ق . ع . اعمال ـ نقدا
	٢٩٠		الى هـ / موردو ق . خاص
		٢٩٠	موردو ق . خاص ـ نقدا
	٤٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٤٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى
	٣٠		الى هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠	تبرعات واعانات مستحقة للغير
			(استحقاق الاستخدامات المنصرفة من السلفة خلال شهر ...)

منه	له	مساعد	بيان
١٦٠			من هـ / موردو ق . ع . اعمال
		١٦٠	موردو ق . ع . اعمال ـ نقدا
٢٩٠			من هـ / موردو ق . خاص
		٢٩٠	موردو ق . خاص ـ نقدا
١١٠			من هـ / دائنون متنوعون
		٤٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب اخرى
		٧٠	هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ـ جارى
٣٠			من هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠	تبرعات واعانات مستحقة للغير
١٠٠			من هـ / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
		١٠٠	احكام قضائية
	٦٩٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(استعاضة المنصرف من السلفة خلال شهر ... بشيك رقم ...)

الباب الثالث

حسابات الخصوم

تقديم الباب ـ الاطار العام لتبويب الخصوم بالدليل :

عادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخيرة الى « خصوم ثابتة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التى يطلبها المساهمون أو أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم ، كما أن هذا التبويب يوفر لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذى يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها فى اوقات استحقاقها .

ولكن بالرجوع الى الاطار العام للدليل المحاسبى نجد أن حسابات الخصوم تتكون من حسابات « رأس المال حـ / ٢١ » و « احتياطيات حـ / ٢٢ » و « مخصصات حـ / ٢٣ » و « قروض طويلة الاجل حـ / ٢٤ » و « بنوك دائنة حـ/٢٥ » و « دائنون حـ / ٢٦ » و « حسابات دائنة مختلفة حـ / ٢٧ » .

وهذا التبويب يوحى بأن الدليل المحاسبى أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم ، وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

١ ـ **مصادر التمويل الداخلى والذاتى :** وقد انعكست هذه المصادر بالدليل فى ثلاث مجموعات محاسبية ، وهى « رأس المال » و « الاحتياطيات » و « المخصصات » .

٢ ـ **مصادر التمويل الخارجى اى الائتمانى :** وتشمل هذه المصادر بالدليل باقى حسابات الخصوم وهى « القروض طويلة الأجل » و « البنوك الدائنة » و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » .

وهذه النظرة تنعكس بصفة خاصة فى اظهار جميع أنواع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى الموحد ، وذلك طبقا للنظرة الاقتصادية لهذه المخصصات وهى اعتبارها مصدر من مصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية (١) .

---

(١) لمزيد من الايضاح أنظر المبحث الخاص بالمخصصات فى هذا الباب .

واتساقا مع هذه النظـرة الاقتصـادية فى تبويب الخصـوم نقسـم هذا الباب الى فصـلين كما يلى :

الفصـل الأول : مصـادر التمـويل الداخلى

الفصـل الثانى : مصـادر التمـويل الخارجى

● ● ●

الفصل الأول

مصادر التمويل الداخلى

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمويل الداخلى رأس المال والاحتياطيات والمخصصات ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : رأس المال
المبحث الثانى : الاحتياطيات
المبحث الثالث : المخصصات

• • •

المبحث الأول

رأس المال

عرف النظام المحاسبى رأس المال بأنه القيمة الاصلية للاصول التى يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة ، وقد تكون هذه القيمة مستحقة أو مدفوعة (نقدا أو عينا) . ويلاحظ أن النظام المحاسبى اتجه فى هذا التعريف اتجاها اقتصاديا اذ ربط رأس المال بما يمثله من القيم الاصلية للاصول التى يوفرها المالك .

وينقسم حساب رأس المال فى شركات القطاع العام الى حسابين مساعدين هما « رأس مال مملوك حـ / ٢١١ » و « مساهمة الحكومة حـ / ٢١٢ » .

اولا ـ حساب ٢١١ ـ راس مال مملوك :

وهو يعبر عن رأس المال المملوك للوحدة والمدفوع لها فعلا ، فمثلا اذا دفع نقدا يقيد بالقيد الآتى :

من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى	**١٨٢١**
الى حـ / راس مال مملوك	**٢١١**

ثانيا ـ حساب ٢١٢ ـ مساهمة الحكومة (تسدد) :

ويمثل هذا الحساب مساهمة الحكومة فى راس مال الوحدة ، فيقيد به المبالغ التى تدفعها وزارة الخزانة عن مساهمة الحكومة فى راس مالها ، وهذه المساهمة كانت تسدد للشركات بواسطة المؤسسات التابعة لها ، على أن تقوم هذه الشركات بسداد الفوائد الدورية المستحقة على هذه المساهمة ، ورد المساهمة ذاتها طبقا لتعليمات صدرت بهذا الخصوص .

ويجدر الاشارة هنا الى قرار اللجنة العليا للتخطيط سنة ١٩٧٤ بعدم رد التمويل الممنوح من المؤسسات للشركات التابعة لها . لذلك تعمل شركات القطاع العام على استصدار قرارات من جمعياتها العمومية بتعلية مساهمة الحكومة لراس المال المملوك ، ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

من هـ / مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢
الى هـ / راس مال مملوك	٢١١

• • •

المبحث الثانى

الاحتياطيات

يمكن تعريف « الاحتياطى » بانه كل مبلغ يخصص (او يوزع) من الارباح الصافية التى حققتها الوحدة لاغراض او اهداف معينة . فالاحتياطى يعتبر توزيعا أو تصرفا فى الارباح الصافية بخلاف مقابل « المخصص » فهو عبء تحميلى يجب أخذه فى الحسبان عند مقابلة الايرادات بالنفقات اى قبل الوصول الى الارباح (أو الخسائر) الصافية للسنة المالية . ونورد فيما يلى شرح الاحتياطيات التى تضمنها الدليل المحاسبى .

اولا ـ حساب ٢٢١ ـ احتياطى قانونى :

تلتزم شركات القطاع العام بتجنيب نسبة من ارباحها السنوية لتكوين احتياطى قانونى . وقد تضمن قانونى المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٦ ورقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ الاحكام الآتية بخصوص الاحتياطى القانونى .

يحدد مجلس الوزراء النسبة التى تجنب فى كل سنة مالية من الارباح لتكوين احتياطى قانونى ، ومعنى ذلك ان هذه النسبة قد تتغير من سنة لاخرى ، ومما يذكر فى هذا الصدد أن قرار رئيس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على ان يجنب ٥٪ من أرباح شركات القطاع العام لتكوين احتياطى قانونى .

يجوز بقرار من المؤسسة العامة التى تتبعها الشركة وموافقة الوزير المختص اضافة الاحتياطى كله أو بعضه الى راس المال .

يقف تجنيب الاحتياطى اذا بلغت قيمته ما يوازى راس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفى هذه الحالة يجب ان يجدد القرار فى كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط الا تزيد عن النسبة التى يحددها مجلس الوزراء فى كل سنة .

ثانيا ـ حساب ٢٢٢ ـ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية :

ينص قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ على أنه يصدر قرار من رئيس الجمهورية بتحديد النسبة التى تجنب من الارباح الصافية لشراء سندات حكومية أو تودع بالبنك المركزى فى حساب خاص . ويقف تجنيب الاحتياطى اذا بلغت قيمته ما يوازى راس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفى هذه الحالة يجب أن يجدد القرار فى كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط الا تجاوز النسبة التى يحددها قرار رئيس الجمهورية .

ويلاحظ ان القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ والمعدل بالقانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٦١ ينص ان تقوم الشركات المساهمة بتجنيب ٥٪ من الارباح الصافية سنويا تخصص لشراء سندات حكومية قبل توزيع اية مبالغ على المساهمين .

ويلاحظ ان هذا الاحتياطى يتفق مع الاحتياطى القانونى فى أن تكوينه ملزم بنص القانون ، الا أنه يختلف عنه فى ضرورة استثماره خارج الوحدة أى فى سندات حكومية أو بمثابة ايداع بالبنك المركزى فى حساب خاص .

ثالثا ـ حساب ٢٢٣ ـ احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات :

طبقا لما جاء بتفسيرات اللجنة الفنية الدائمة بجعل هذا الاحتياطى دائنا بما يجنب من الارباح السنوية لمقابلة ما تحتاجه الوحدة من عمليات تجديد على أصل أو أصول معينة ، ولا يقتضى ذلك ان يكون التجديد من نفس نوع وطبيعة الاصول القائمة فعلا فى الوحدة الاقتصادية .

رابعا ـ حساب ٢٢٤ ـ احتياطى عام :

يفهم من تسمية هذا الاحتياطى ان تكوينه يكون بغرض عام وهو تدعيم المركز المالى للوحدة الاقتصادية .

خامسا ــ حساب ٢٢٥ ــ احتياطى سداد مساهمة الحكومة :

يجعل هذا الاحتياطى دائنا بما يجنب من الفائض لتكوين مقابل سداد مساهمة الحكومة ، ويلاحظ ان تكوين هذا الاحتياطى بمثابة سداد أو استهلاك مساهمة الحكومة من الارباح السنوية الصافية للوحدة الاقتصادية .

سادسا ــ حساب ٢٢٦ ــ احتياطى ارتفاع اسعار الاصول :

كما سبق أن بينا عند التعرض لموضوع الاهلاك يتم تكوين هذا الاحتياطى من مصدرين :

١ ــ فروق القيمة الاستبدالية ، وتتمثل فى الفروق بين الاهلاك على أساس القيم الاستبدالية والقيم التاريخية للاصول الثابتة .

٢ ــ اهلاك الاصول التى تم اهلاكها دفتريا ومازالت تستخدم فى الانتاج .

سابعا ــ حساب ٢٢٧ ــ احتياطيات اخرى :

يقيد فى هذا الحساب ما يجنب من الفائض لتكوين احتياطيات غير السابق ذكرها ، ويراعى عند تكوين أكثر من احتياطى ان يكون لكل منها حساب فرعى مستقل .

وسوف نبين المعالجة المحاسبية لتكوين هذه الاحتياطيات عند شرح موضوع توزيع الفائض .

● ● ●

المبحث الثالث

المخصصات

المخصصات من حسابات الخصوم ، وتكون مقابل انشاء أعباء تحمل على ايرادات الفترة بسبب النقص المحتمل أو المؤكد فى الاصول ولكن لا يمكن قياسه على وجه التحديد ، أو لمقابلة التزامات محتملة أو مؤكدة ولكن غير محدد قيمتها . ويتبين من هذا التعريف مايلى :

١ ــ تنقسم المخصصات الى نوعين رئيسيين : النوع الأول مخصصات تقييم الاصول مثل مخصص الاهلاك ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والنوع الثانى مخصصات التزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

٢ ــ مقابل المخصصات أعباء تحميلية على الايرادات بخلاف الاحتياطيات التى تعتبر توزيع أو تصرف فى الفائض القابل للتوزيع .

ومقابل المخصصات هى حسابات « الاستخدامات » التى تستخدم لتكوين المخصصات ، وطبقا للدليل المحاسبى ينحصر ذلك فى حسابين هما : « الاهلاك د / ٣٥٢ » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك د / ٣٦٧ » .

أما المخصصات ذاتها فتنقسم الى حسابات هى : « مخصص اهلاك د / ٢٣١ » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها د / ٢٣٢ » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها د / ٢٣٣ » و « مخصصات أخرى د / ٢٣٤ » .

وتختلف وجهات النظر بخصوص كيفية اظهار المخصصات بالميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

١ ــ تركز القواعد المحاسبية على « سبب » تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول (كمخصصات الاهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها) بالميزانية مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد او ممثلة للنقص المحتمل فى هذه الاصول ، اما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية بسبب كونها ممثلة لالتزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد أو ممثلة لالتزامات محتملة بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ ــ تركز النظرة الاقتصادية على « نتيجة » تكوين المخصصات ، وهى حبس أموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بالميزانية ، وهذه النظرة هى التى انعكست فى نموذج الميزانية بالنظام المحاسبى الموحد .

● ● ●

الفصل الثانى

مصادر التمويل الخارجى

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمـويل الخارجى القروض طويلة الاجـل والبنوك الدائنة والدائنــون والحسابات الدائنة المختلفة ، وطبقا لذلك نقسـم هذا الفصــل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	القروض طويلة الاجـــل
المبحث الثانى	:	البنــــوك الدائنـــــة
المبحث الثالث	:	الدائنـــــــــــون
المبحث الرابع	:	الحسابات الدائنة المختلفة

● ● ●

المبحـــث الأول

القـــروض طويلـــة الأجـــل

يظهر هذا الحســاب حركة القــروض أى المبالغ التى تقترضـها الوحــدة الاقتصــادية من الغير على أن تســددها بعد مدة تزيد على ســنة من تاريخ عقــد القروض ، وذلك بغض النظــر عن صــفة المقــرض أى ســواء كان جهة مصرفية (كالبنك المركزى) أو غير ذلك .

القـــواعد الخاصـــة بالقروض طويلة الأجـــل :

١ ــ التفرقة بين القروض « المحليـــة » و « الخارجيـــة » مع تبويب القروض بحسب الغــرض منها الى : « قروض لشراء اصــول جديدة » و « قــروض لشراء أصـــول قائمة » و « قروض لشراء مستلزمات ســلعية » .

وذلك لأن المدفــوعات لشراء أصـــول ثابتــة جـديدة تعتبر من التكــوين الرأســمالى ، بينما شراء اصـــول قائمـــة (قديمـــة) لا يعدو ان يكون تحويلا رأسماليا من وحدة اقتصـــادية لأخرى ، أما شراء المســتلزمات الســلعية فهو من النشاط الجارى .

٢ ــ عند ســداد قروض الاصـــول الثابتة يجعــل حســاب البنك تمــويل النشاط الاســتثمارى دائنا ، أما ســداد قروض المســتلزمات الســلعية فيتم عن طريق بنك تمويل النشاط الجارى .

٣ ـ لا يجوز تعلية الفوائد لحساب القرض ، فالفوائد التى استحقت ولم تدفع تقيد لحساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى :

١ ـ اشترت الشركة اراضى بناء تم استلامها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه بقرض يسدد بعد خمس سنوات .

٢ ـ سددت الشركة ما يلى (أ) قرض قيمته ٦٠٠٠ جنيه مستحق لأحدى الشركات الاجنبية مقابل خامات اشترتها الشركة من هذه الشركة الاجنبية منذ أربع سنوات . (ب) قرض قيمته ٩٠٠٠ جنيه منحة البنك المركزى للشركة منذ ثلاث سنوات لشراء آلات جديدة .

منه	له	مساعد	بيان
٨٠٠٠			من د / تكوين سلعى
		٨٠٠٠	اراضى
	٨٠٠٠		الى د / قروض محلية طويلة الأجل
		٨٠٠٠	لشراء اصول قائمة
			(شراء اراضى بناء بقرض)
٦٠٠٠			من / قروض خارجية طويلة الاجل
		٦٠٠٠	لشراء مستلزمات سلعية
	٦٠٠٠		الى د / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد القروض المستحق لـ ... بشيك رقم ...)
٩٠٠٠			من د / قروض محلية طويلة الاجل
		٩٠٠٠	لشراء اصول جديدة
	٩٠٠٠		الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
			(سداد قرض البنك المركزى بشيك رقم ...)

● ● ●

المبحث الثانى

البنوك الدائنة

يبين هذا الحساب دائنية البنوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هى : « سحب على المكشوف حـ/ ٢٥١ » و « وقروض قصيرة الاجل بضمان حـ / ٢٥٢ » و « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية حـ/ ٢٥٣ » .

اولا ـ حساب ٢٥١ ـ سحب على المكشوف :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل السحب على المكشوف من البنك وذلك بدون ضمان ، ويلاحظ كما سبق بيانه ان النظام المحاسبى يقضى بتقسيم حساب « البنك حساب جارى » الى حسابين فرعيين أحدهما لتمويل النشاط الجارى والآخر لتمويل النشاط الاستثمارى ، ولكن النظام لم يتبع هذا الاجراء بالنسبة لحساب السحب على المكشوف .

ثانيا ـ حساب ٢٥٢ ـ قروض قصيرة الاجل بضمان :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل قروض من البنك لمدة سنة فاقل ، وتقدم الوحدة ضمانا للبنك عند عقد هذه القروض ، وقد يكون هذا الضمان ممثلا فى أوراق مالية او تجارية او بضائع أو ضمان شخصى .

ثالثا ـ حساب ٢٥٣ ـ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية :

يبين هذا الحساب حركة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ، أى الاعتمادات التى لم يخصم قيمتها من الحساب الجارى للوحدة ، فيجعل دائنا بقيمة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ويجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تخصم من الحساب الجارى للوحدة .

ويلاحظ أن النظام ـ فى صدد شرحه لهذا الحساب ـ اشار الى استخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ ١٣٦١ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ / ١٢٢٢ » . وليس هناك مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك ، ونرى تقسيم هذا الحساب الى حسابين فرعيين كما يلى :

٢٥٣		جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
	٢٥٣١	لشراء اصول ثابتة
	٢٥٣٢	لشراء بضائع

وذلك تمشيا مع السمة العامة للنظام وهى تخصيص مجموعة من الحسابات لاثبات عمليات النشاط الاستثمارى واخرى لاثبات عمليات النشاط الجارى .

● ● ●

المبحث الثالث

الدائنون

يضم هذا الحساب الاجمالى الالتزامات المترتبة على مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة مباشرة لهذا النشاط ويتمثل فى حسابات « موردون » و « أوراق دفع » ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة غير مباشرة لنشاط الوحدة الجارى ، وقد جمع النظام المحاسبى هذه الالتزامات فى حسابى « الدائنون المتنوعون » و « دائنو توزيعات » . ويجب ملاحظة ان حساب الدائنون لا يشتمل على التزامات الوحدة الناشئة من النشاط الاستثمارى المتمثل بصفة خاصة فى عمليات شراء الاصول الثابتة والاوراق المالية ، اذ تندرج هذه الالتزامات ضمن « الحسابات الدائنة المختلفة حـ/ ٢٧ » .

وطبقا لذلك ينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى : « موردون حـ / ٢٦١ » و « أوراق دفع حـ/ ٢٦٢ » و « دائنون متنوعون حـ / ٢٦٣ » و « دائنو توزيعات حـ / ٢٦٤ » .

وسنؤجل شرح حساب « دائنو توزيعات » للباب السادس عند التعرض لموضوع توزيع الفائض ، أما الحسابات الاخرى فيخصص لها الفروع التالية .

الفرع الأول

الموردون

يمثل هذا الحساب اجمالى حسابات الموردين بما فيهم مقاولى الباطن ويجعل دائنا باجمالى قيمة المشتريات وبقيمة أوراق الدفع التى رفضتها الوحدة ، ويجعل مدينا بما يسدد للموردين والخصم المكتسب وبقيمة مردودات المشتريات وأوراق الدفع التى يسحبها الموردون على الوحدة .

القواعد الخاصة بالموردين :

١ ــ تقسيم حساب الموردين حسب التقسيم القطاعى فى المحاسبة القومية فينقسم الحساب الى حسابات فرعية وجزئية كما يلى :

٢٦١			موردون
	٢٦١١		موردو القطاع العام
		٢٦١١١	خدمات
		٢٦١١٢	اعمال
	٢٦١٢		موردو القطاع الخاص
	٢٦١٣		موردو الخارج

٢ ــ قصر استخدام حساب الموردين على مشتريات المستلزمات السلعية واستحقاق المستلزمات الخدمية والمشتريات بغرض البيع .

٣ ــ معالجة المدفوعات المقدمة للموردين مباشرة فى حساباتهم (١) ، فاذا فرض أن الوحدة الاقتصادية دفعت لمورد (شركة قطاع عام) مبلغ ٣٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية لم تستلمها الوحدة بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتى :

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠٠			من حـ / موردو قطاع عام اعمال
		٣٠٠٠	شركة ...
	٣٠٠٠		الى حـ / بنك تمويل النشاط الجارى

واذا فرض أن توريد هذه المستلزمات للوحدة الاقتصادية لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فان الرصيد المدين لهذا المورد يظهر كرصيد شاذ فى جانب الأصول بالميزانية وتحت اسم « موردون » ، أى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للموردين .

الفرع الثانى

أوراق الدفع

يمثل هذا الحساب حركة أوراق الدفع ، فيجعل دائنا بقيمة أوراق الدفع خلال الفترة ، ويجعل مدينا بقيمة ما يسدد وما يرفض منها .

القواعد الخاصة بأوراق الدفع :

١ ــ التفرقة بين أوراق الدفع المحلية والخارجية ، فيقسم الحساب الى حسابين فرعيين هما : « أوراق دفع محلية حـ / ٢٦٢١ » و « أوراق دفع خارجية حـ / ٢٦٢٢ » .

(١) يلاحظ فى هذا الصدد أن الدفعات المقدمة لشراء أصول ثابتة تقيد فى حساب « انفاق استثمارى ــ دفعات مقدمة حـ / ١٢٢١ » وذلك لحين توريد هذه الأصول .

٢ ـ قصر استخدام هذا الحساب على اثبات عمليات أوراق الدفع المرتبطة بحساب الموردين .

وكمثال نفرض أن أحد الموردين بالخارج سحب كمبيالة على الوحدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيقيد ذلك كما يلى :

منه	له	بيان	د . م
٥٠٠٠		من ح / موردو الخارج	٢٦١٣
	٥٠٠٠	الى ح / اوراق دفع خارجية	٢٦٢٢

الفرع الثالث

الدائنون المتنوعون

يتمثل حساب الدائنين المتنوعين أساسا فى الالتزامات التى ترتبط بصفة غير مباشرة بالنشاط الجارى ، وينقسم الى حسابات فرعية هى : « تأمينات الغير ح / ٢٦٣١ » و « مصلحة الضرائب ح / ٢٦٣٢ » و « مصلحة الجمارك ح / ٢٦٣٣ » و « وزارة الخزانة / ٢٦٣٤ » و « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ح / ٢٦٣٥ » و « جارى المؤسسة ح / ٢٦٣٦ » و « الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ح / ٢٦٣٧ » و « جارى شركات المؤسسة ح / ٢٦٣٨ » و « هيئات تأمينية أخرى ح / ٢٦٣٩ » .

اولا ـ حساب ٢٦٣١ ـ تامينات الغير :

ويقيد فيه حركة التأمينات التى يدفعها الغير للوحدة ضمانا لتنفيذ تعهداتهم ، ومن أمثلة ذلك التأمينات الابتدائية والنهائية المقدمة من الغير . وفيما يلى أهم القيود المتعلقة بهذا الحساب :

١ ـ دفع التامينات بواسطة الغير :

من ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
تامينات الغير	٢٦٣١

٢ ـ رد التامينات للغير :

من ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
تامينات الغير	٢٦٣١
الى ح / بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٨٢٢

ويلاحظ ان المدفوع سدادا لهذه التأمينات ورد ضمن مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى فى قوائم الموازنة النقدية ، ولذلك جعل حساب البنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا بما يرد من هذه التأمينات .

ثانيا ــ حساب ٢٦٣٢ ــ مصلحة الضرائب :

ويبين هذا الحساب حركة الضرائب المتمثلة فى التزامات على الوحدة ، فيقيد فى هذا الحساب ما يلى :

١ ــ حركة الضرائب المحتجزة من الغير عند المنبع لحساب مصلحة الضرائب طبقا لما تقرره القوانين مثل ضريبة كسب العمل والقيم المنقولة وملحقاتهما .

٢ ــ حركة الضرائب التى تتحملها الوحدة وتدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب مثل الضريبة العقارية وضرائب ارباح العام . ويلاحظ فى هذا الصدد أن هناك ضرائب تتحملها الوحدة عن طريق خصمها عند المنبع بواسطة الغير ومن ثم لا علاقة لها البتة بحساب مصلحة الضرائب مثل ضريبة القيم المنقولة على ايرادات الاوراق المالية للوحدة .

ويلاحظ ان هناك بعض بنود الضرائب تسدد عمليا لجهات غير مصلحة الضرائب وتتمثل فى الضرائب العقارية وضريبة السيارات ومع ذلك يتم تقييدها لحساب مصلحة الضرائب الامر الذى اثار بعض الانتقادات نحو تسمية هذا الحساب . ويقسم حساب مصلحة الضرائب الى حسابات جزئية وتحليلية كما يلى :

٢٦٣٢			**مصلحة الضرائب**
	٢٦٣٢١		**ضرائب محتجزة من الغير عند المنبع**
		٢٦٣٢١١	**كسب عمل ودفاع ودمغة**
		٢٦٣٢١٢	**قيم منقولة وبلدية ودفاع وغيرها**
	٢٦٣٢٢		**ضرائب تتحملها الوحدة**
		٢٦٣٢٢١	**ضرائب ارباح العام**
		٢٦٣٢٢٢	**ضرائب عقارية**
		٢٦٣٢٢٣	**ضرائب اخرى**

ثالثا ــ حساب ٢٦٣٣ ــ مصلحة الجمارك :

يجعل هذا الحساب دائنا بالرسوم الجمركية ورسوم الانتاج المستحقة لمصلحة الجمارك ، ويجعل مدينا بما يسدد منها وبما يتم تسويته مع حساب « مصلحة الجمارك ــ امانات د / ١٦٣٣ » .

ويقسم هذا الحساب الى حسابات جزئية هى : « رسـوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة حـ / ٢٦٣٣١ » و « رسـوم جمركية على بضـائع مسـتوردة حـ / ٢٦٣٣٢ » و « رسوم انتاج حـ / ٢٦٣٣٣ » .

قلنا سابقا أن حسـاب « دائنـون متنوعـون » يخصـص أصـلا لحصر الالتزامات التى ترتبط بصـفة غير مبـاشرة بالنشـاط الجـارى ، ولكن يلاحظ أن حساب « مصـلحة الجمارك ــ رسـوم جمركية على أصول ثابتة مستوردة » يتعلق بنشاط استثمارى ، ويبدو أن هـدف النظـام من ادراجه كحساب جزئى لحسـاب « دائنـون متنوعون » هو اثبات المسـتحق لمصـلحة الجمارك فى حسابات جزئيـة تنتمى لحساب فرعى واحـد .

رابعا ــ حساب ٢٦٣٤ ــ وزارة الخـزانة :

يمثل هذا الحساب حـركة المعاملات المباشرة بين وزارة الخـزانة والوحـدة الاقتصـادية ، فيقيد فيه حصـيلة الخزانة ، كما يقيد فيه حـركة المعاملات الجارية مع هذه الوزارة ، فيقسـم هذا الحساب الى حسـابين جزئيين هما ، « حصـيلة الخزانة حـ / ٢٦٣٤١ » و « حساب جارى حـ / ٢٦٣٤٢ » .

خامسا ــ حساب ٢٦٣٥ ــ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية :

ويقيد به حركة المسـتحق للهيئة عن التأمينات الاجتماعيـة (حصـة العامل + حصة الوحـدة) وفـروق مكافآت ترك الخـدمة المسـتحقة لبعض العاملين والادخار الذى يستقطع من اجور العاملين ، وطبقـا لذلك ينقسـم الحسـاب الى حسابات جزئيـة هى « حسـاب جارى حـ / ٢٦٣٥١ » و « مقابل مكافآت ترك الخدمة حـ / ٢٦٣٥٢ » و « مقابل ادخار حـ / ٢٦٣٥٣ » .

سادسا ــ حساب ٢٦٣٦ ــ جارى المؤسسة :

ويمثل هـذا الحساب حركة المعامـلات الجارية بين الوحـدة الاقتصـادية والمؤسسة التى تتبعها . ومن ثم لا يدخـل فى هـذا الحساب استحقاق وسـداد حصة الدولة فى الارباح التى تسدد عمليا للمؤسسة ، اذ يتم معالجـة ذلك عن طريق حساب دائنو توزيعـات .

سابعا ــ حساب ٢٦٣٧ ــ الهيئة العامة للتامين والمعاشات :

تشـترك بعض الهيئـات العامة فى صـندوق التأمين والمعاشـات وليس فى هيئة التأمينات الاجتماعية ، ولذلك أضيف هذا الحسـاب لبيان حـركة المسـتحق لهـذه الهيئة .

ثامنا ــ حساب ٢٦٣٨ ــ جارى شركات المؤسسة :

من المعلوم أن المؤسسة تتبعهـا عـدة وحـدات اقتصـادية ، لذلك خصص

هذا الحساب لبيان حركة المعاملات الجارية بين الوحدة وباقى الوحدات الاقتصادية التابعة لنفس المؤسسة .

تاسعا ـ حساب ٢٦٣٩ ـ هيئات تامينية اخرى :

قد تتعامل الوحدة مع هيئات تأمينية بخلاف الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية والهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، لذلك خصص هذا الحساب لبيان حركة المعاملات بين الوحدة وهذه الهيئات التأمينية الأخرى .

● ● ●

المبحث الرابع

الحسابات الدائنة المختلفة

قد تنشأ التزامات على الوحدة نتيجة مباشرة نشاطها الاستثمارى أى شراء أصول ثابتة أو استثمارات مالية ، كما قد يكون هناك حسابات دائنة لم يفرد لها حسابات خاصة بها بالدليل المحاسبى .

وقد خصص النظام المحاسبى حساب « الحسابات الدائنة المختلفة » بصفة أساسية لبيان حركة هذه الالتزامات ، فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هى : « الانتاج التام تحت البيع د / ٢٧١ » و « دائنون مختلفون د / ٢٧٢ » و « أرصدة دائنة أخرى د / ٢٧٣ » و « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة د / ٢٧٤ » .

ويلاحظ ان حساب « الانتاج التام تحت البيع » يقابل حساب « حركة الانتاج التام بسعر البيع » ، وقد سبق شرح طبيعة هذين الحسابين ومعالجتهما محاسبيا ، لذلك سنقتصر على شرح الحسابات الاخرى فى الفروع التالية .

الفرع الأول

الدائنون المختلفون

استحدث النظام المحاسبى الموحد هذا الحساب لحصر حركة التزامات الوحدة المترتبة على نشاطها الاستثمارى أى شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المالية ، وهو حساب وسيط لابراز حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وربطها بحسابات الميزانية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنو شراء اصول جديدة د / ٢٧٢١ » و « دائنو شراء أصول قائمة د / ٢٧٢٢ » و « دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل د / ٢٧٢٣ » و « دائنو شراء سندات حكومية د / ٢٧٢٤ »

و « دائنو شراء أوراق مالية حـ / ٢٧٢٥ » و « دائنو شراء استثمارات مالية أخرى حـ / ٢٧٢٦ » ، ويلاحظ على هذه الحسابات ما يلى :

١ ــ خصص النظام حسابا لشراء الاصول الثابتة الجديدة وآخر لشراء الاصول القائمة لان شراء الاصول الجديدة يعتبر تكوينا راسماليا على المستوى القومى ، اما شراء الاصول القائمة فلا يعدو أن يكون تحويلا راسماليا على هذا المستوى .

٢ ــ خصص حساب لدائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل لان هذه الفوائد تحمل على حساب النفقات الايرادية المؤجلة التى تعتبر بندا من بنود الاصول الثابتة .

٣ ــ تخصص الحسابات الثلاث الاخيرة لبيان الالتزامات المترتبة على شراء الاستثمارات المالية .

الفرع الثانى

حساب الارصدة الدائنة الاخرى

يقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين حـ / ٢٧٣١ » و « أرباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة حـ / ٢٧٣٢ » و « أرصدة دائنة متنوعة حـ / ٢٧٣٣ » .

أولا ــ حساب ٢٧٣١ ــ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين :

يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المستقطعة من أجور العاملين والمستحق سدادها للغير ، فيما عدا :

١ ــ ضرائب كسب العمل والدفاع والامن القومى والدمغة .

٢ ــ المستقطع مقابل حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية والادخار .

إذ تقيد هذه الاستقطاعات فى الحسابات المختصة (١) ، وبناء على ذلك يجعل هذا الحساب دائنا بما يستقطع من العاملين كاشتراكات النوادى والنقابات ، واقساط عن مشتريات العاملين من وحدات اقتصادية أخرى ، والنفقات الشرعية ونحو ذلك ، ويجعل هذا الحساب مدينا بما يسدد للغير من هذه الاستقطاعات .

ثانيا ــ حساب ٢٧٣٢ ــ ارباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة :

تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بنشاط البيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية اى عدم نقل ملكية ما يتم بيعه للمشترى الا بعد سداد الاقساط كما هو الحال

---

(١) أنظر المعالجة المحاسبية للأجور النقدية فى المبحث الأول ــ الفصل الاول ــ الباب الرابع .

بالنسبة لمشروعات التعمير والاسكان ، وبالنسبة لهذا النشاط تثار مشكلة كيفية توزيع الارباح على سنوات التعاقد ، وليس هنا مجال سرد ومناقشة الآراء المختلفة فى هذا الصدد ، لذلك نفضل ارجاء مناقشة أرباح مبيعات التقسيط وكيفية معالجتها محاسبيا الى بحث مستقل ، كما سبق أن اشرنا بخصوص ارباح مشروعات التعمير والاسكان .

ثالثا ــ حساب ٢٧٣٣ ــ الارصدة الدائنة المتنوعة :

ويخصص هذا الحساب لاثبات أى التزام لم يندرج تحت أى حساب من حسابات الخصوم السابق الاشارة اليها ، ونذكر من هذه الالتزامات على سبيل المثال ما يلى :

١ ــ ما يدفعه العاملون او ما يستقطع من أجورهم مقابل التمتع بالمزايا العينية .

٢ ــ اوراق الدفع غير المتعلقة بحساب الموردين مثل حالة سحب كمبيالة على الوحدة الاقتصادية بقيمة مشترياتها من مكونات الاصول الثابتة .

الفرع الثالث

المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة

وهو حساب وسيط لابراز حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وينقسم هذاالحساب الى حسابات فرعية هى : « أجور مستحقة د / ٢٧٤١ » و « ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » و « فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » و « تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤ » و « تعويضات مستحقة د / ٢٧٤٥ » و « مصروفات سنوات سابقة مستحقة د / ٢٧٤٦ » .

ويجعل هذا الحساب دائنا بما استحق من هذه المصروفات ومدينا بما دفع منها فعلا . ويلاحظ فى هذا الصدد أن النظام المحاسبى يستلزم اثبات استحقاق هذه المصروفات اولا بأول أى دون الانتظار لعملية الجرد فى نهاية السنة المالية ، وطبقا لذلك يمثل رصيد هذا الحساب المصروفات التى استحقت ولم تدفع بعد .

● ● ●

الباب الرابع

حسابات الاستخدامات

تقديم الباب ـ الاطار العام لتبويب الاستخدامات :

استخدم النظام المحاسبى الموحد اصطلاح « الاستخدامات » ليعبر عن النفقات والاعباء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة استخدام خدمات أو عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها الاقتصادى ، وارتباط بنود هذه الاستخدامات بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية قد يكون ارتباطا مباشرا أو غير مباشر ، كما أنها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا النشاط مثل المصروفات الخاصة بالسنوات السابقة .

وطبقا للاطار العام للدليل المحاسبى يتم تبويب الاستخدامات الى ستة مجموعات ، وهى « الأجور حـ / ٣١ » و « المستلزمات السلعية حـ / ٣٢ » و « المستلزمات الخدمية حـ / ٣٣ » و « المشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » و « المصروفات التحويلية الجارية حـ / ٣٥ » و « التحويلات الجارية التخصيصية حـ / ٣٦ » .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى لعناصر التكاليف ، اذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم العناصر الى ثلاث مجموعات ، وهى « الأجور » و « المستلزمات السلعية » و « المصروفات » ، وذلك بجانب الأعباء الأخرى غير المرتبطة بالنشاط الجارى .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن ابراز النقاط الآتية :

١ ـ استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح « الاستخدامات » بدلا من اصطلاح « عناصر التكاليف » لكون الأول اكثر شمولا ، الأمر الذى مكن أولا من تضمين الدليل المحاسبى المشتريات بغرض البيع حتى يمكن انطباقه على النشاط التجارى بجانب الأنشطة الاقتصادية الأخرى ، كما مكن ثانيا من اشتمال الدليل على حساب التحويلات الجارية التخصيصية باعتباره مجمع الاستخدامات التى لا تعتبر فنيا من عناصر التكاليف .

٢ ـ تم تقسيم « المصروفات » بالدليل الى قسمين ، الأول هو « المستلزمات الخدمية » باعتبارها تمثل تكلفة الخدمات المؤداة بواسطة الغير ، والثانى هو « المصروفات التحويلية الجارية » باعتبارها تمثل باقى المصروفات . وتخصيص حساب للمستلزمات الخدمية بالدليل المحاسبى منبثق من هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية لكون هذه المستلزمات اذا ما اضيفت

الى المستلزمات السلعية فأنهما يعبران معا عن الاستهلاك الوسيط كما هو معروف فى المحاسبة القومية .

٣ ـ أخذ الدليل المحاسبى بالأسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة من حيث التفرقة بين الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والاستخدامات الاخرى ، فقد تم تجميع هذه الاستخدامات الاخيرة فى التحويلات الجارية التخصيصية ، وهذا امر منطقى اذ أن هذه التفرقة اذا كانت أمرا حيويا لتنمية الوظيفة الخدمية للمحاسبة فى مجال امداد ادارة الوحدة الاقتصادية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء ، فهى أيضا ضرورية لامكان تصوير « حساب الانتاج » و « حساب التخصيص » على المستوى القومى .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى كما يلى :

الفصل الأول	: الأجور
الفصل الثانى	: المستلزمات السلعية
الفصل الثالث	: المستلزمات الخدمية
الفصل الرابع	: المشتريات بغرض البيع
الفصل الخامس	: المصروفات التحويلية الجارية
الفصل السادس	: التحويلات الجارية التخصيصية

● ● ●

الفصل الأول

الأجـــور

الاجـور هى تكلفة القـوة العاملة بالوحـدة الاقتصـادية ولا تقتصر هـذه الاجـور على ما تدفعه الوحدة من اجـور نقـدية بل تتعداها لتشـمل ما نتمتع به القـوة العاملة من مزايا عينية وما تسـاهم به الوحـدة فى التأمينات الاجتماعيـة ، ومن الوجهة الاقتصـادية تعتبر الاجـور عائدا لأحـد عـوامل الانتـاج وعنصرا من عناصر القيمة المضـافة .

وينقسم حساب الأجـور الى ثلاث حسابات وطبقا لذلك نقسـم هذا الفصـل الى المباحث الآتيـة :

المبحث الأول	:	الأجـور النقـدية
المبحث الثاني	:	المـزايا العينيـة
المبحث الثالث	:	مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية

● ● ●

المبحـث الأول

الأجـور النقـدية

يقصـد بالاجـور النقـدية ما يسـتحقه العاملون من أجـور وما فى حكمها فتشـمل :

١ - **الوظائف الدائمـة :** وتتضـمن كافة الفئات بالنسـبة للادارة العليـا والمستوى الأول والثانى والثالث .

٢ - **المكافآت الشـاملة :** وتتضـمن مكافآت الخبـراء الوطنيين والاجـانب واجور العمال الموسميين .

٣ - **تكاليف المعارين :** وذلك فى حدود ما تتحمله الوحدة من تكاليفهم .

٤ - **تكاليف الاجـازات الدراسـية .**

٥ - **المكافآت :** وهى التى تمنح مقابل أعمـال اضـافية مثل الاجر الاضـافى ونظير أيام الجمع ومكافآت حضـور الجلسات واللجان .

٦ ــ البدلات والرواتب : وهى التى تمنح لوظائف معينة او طبقا لأوضاع او ظروف معينة مثل رواتب تمثيل الوظائف العليا ، ورواتب طبيعة العمل ، وبدلات السكن والاغذية والملابس .

القواعد الخاصة بالاجور النقدية :

١ ــ **عدم ارتباط البدلات بالنشاط الأنتاجى** : لا تدخل ضمن الاجور النقدية البدلات المرتبطة بالنشاط الانتاجى مثل بدل الانتقال الذى يجب توجيهه محاسبيا « مستلزمات خدمية ــ نقل وانتقالات عامة ومواصلات » .

٢ ــ **اجمالى الاجر** : تتمثل تكلفة الاجور النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية فى اجمالى الاجر دون صافية أى قبل الاستقطاعات .

٣ ــ **توسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة** : لاغراض الموازنة النقدية تثبت الاجور بقيدين ، القيد الاول لاثبات استحقاقها ، والقيد الثانى لاثبات صرفها للعاملين ، ويتم ذلك عن طريق توسيط احد حسابات الالتزامات وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ــ اجور مستحقة » .

اما الاستقطاعات فتقيد استحقاقها لحسابات الميزانية المختصة ، وتحصر الاستقطاعات المدفوعة فى الموازنة النقدية عن طريق هذه الحسابات ، وفيما يلى بيان بحسابات الميزانية التى تقيد لها هذه الاستقطاعات .

١ ــ **دائنون متنوعون د / ٢٦٣** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات الآتية :

أ) الضرائب المستحقة عند المنبع من العاملين ، وتقيد لحساب « مصلحة الضرائب ــ كسب عمل ودفاع ودمغة د / ٢٦٣٢١١ » .

ب) حصة العاملين فى اشتراك هيئة التأمينات الاجتماعية وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ حساب جارى د / ٢٦٣٥١(١) » .

جـ) اشتراكات الادخار وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ مقابل ادخار د / ٢٦٣٥٣ » .

٢ ــ **دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين د / ٢٧٣١** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات لحساب دائنين مثل اقساط مشتريات العاملين من وحدات اخرى واشتراكات الهيئات والنوادى واستقطاعات تنفيذا لاحكام قضائية ونحو ذلك .

---

(١) تشترك بعض الهيئات فى صندوق التامين والمعاشات وليس فى هيئة التامينات الاجتماعية ، فى هذه الحالة تقيد حصة العاملين فى حساب « الهيئة العامة للتامين والمعاشات د / ٢٦٣٧ » .

٣ ـ **ارصدة دائنة متنوعة د / ٢٧٣٣** : ويقيد لهذا الحساب اشتراكات العاملين مقابل التمتع بمزايا عينية تقدمها الوحدة الاقتصادية كعلاج للاسر او نصيب فى تكلفة التغذية ونحو ذلك .

ويرى بعض الكتاب ان تقيد هذه الاشتراكات او المساهمة لحساب « مزايا عينيه د / ٣١٢ » ، كتسوية او تخفيض مباشر لتكلفة هذه المزايا ، ويرد على ذلك ان هذه المعالجة ان استقامت فى حالة استقطاع حصة العاملين فى المزايا العينية من اجورهم النقدية فانها لا تستقيم فى حالة دفع هذه الحصة نقدا بواسطة العاملين ، لان معالجة ذلك بجعل حساب النقدية مدينة وحساب المزايا العينية دائنا يتناقض مع سمة « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات » .

لذلك نرى قيد مساهمة العاملين فى المزايا العينية ، سواء خصمت من الاجور النقدية أو تم دفعها بواسطة العاملين ، لحساب من حسابات الالتزامات وهو حساب « ارصدة دائنة متنوعة » وذلك لعدم تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبى .

وبهذا الصدد يلاحظ انه يتعين تسوية حساب المزايا العينية فى نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا مع جعل حساب « ارصدة دائنة متنوعة » مدينا كما سيرد تفصيلا فيما بعد .

٤ ـ **عملاء قطاع خاص عائلى د / ١٦١٢١** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لثمن مشتريات العاملين من الوحدة الاقتصادية .

٥ ـ **مدينون متنوعون ـ سلف العاملين د / ١٦٣٢** : ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لسلف العاملين من الوحدة الاقتصادية .

المعالجة المحاسبية للاجور النقدية :

١ ـ **استحقاق الأجر** : يقيد اجمالى كشوف الاجور بجعل حساب الاجور النقدية مدينا باجمالى الاجور وحساب الاجور المستحقة دائنا بصافى الاجر مع قيد الاستقطاعات فى الحسابات المتعلقة بها ، ويتم ذلك طبقا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / اجـــور نقـــدية	٣١١
الى هـ / دائنـــون متنوعـــون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ كسب عمـل ودفاع ودمغـة	٢٦٣٢١١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ حساب جارى	٢٦٣٥١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ مقابل الادخار	٢٦٣٥٣
الى هـ / دائنـــون بمبالغ مســتقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / ارصـــدة دائنـــة متنـــوعة	٢٧٣٣
الى هـ / عمـــلاء قطـــاع خاص عائلى	١٦١٢١
الى هـ / مدينـــون متنوعـــون	١٦٣
ســلف العـــاملين	١٦٣٢
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مســـتحقة	٢٧٤
اجـــور مســـتحقة	٢٧٤١

٢ ــ سـحب شـيك بقيمة صافى الاجـور المستحقة : يتيد سحب هذا الشيك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / مصروفات جـارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
اجـــور مســـتحقة	٢٧٤١
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجـارى	١٨٢١

٣ ــ سـداد الالتزامات المترتبة على الاستقطاعات : بينا فيما سـبق أنـواع الاســتقطاعات ، ومن حيث مصـير هذه الاســتقطاعات يمكن تبويبها الى ثــلاث مجموعـــات :

أ) اســتقطاعت يترتب عليها التزامات يتعين علـى الوحـدة الاقتصـادية سـدادها طبقا للمواعيد المقررة ، وتتمثل ذلك فى الاســتقطاعات المقيدة لحســاب « دائنون متنوعــون » و « دائنـــون بمبالـــغ مســـتقطعة من العـــاملين » .

ب) استقطاعات يترتب عليها تحصـــيل كل أو جـزء من حقـــوق الوحـــدة الاقتصادية قبل العاملين بها ، ويتمثل ذلك فى الاســتقطاعات لحســـاب « عملاء قطاع خاص عائلى » و « مدينون متنوعون ــ سلف العاملين » .

جـ) استقطاعات يترتب عليها اسـترداد جـزء من تكلفة المزايا العينيـــة ، ويتمثل ذلك فى مســاهمة العاملين فى هـــذه المزايا والمقيـدة لحســاب « أرصـــدة دائنـــة متنـــوعة » .

وطبقا لهذا التحليل فان سداد الالتزامات المترتبة على الاستقطاعات ينحصر فى المجموعة الأولى ، ويتم اثبات السداد طبقا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ كسب عمل ودفاع ودمغة	٢٦٣٢١١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ حساب جارى	٢٦٣٥١
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ــ مقابل ادخار	٢٦٣٥٣
من هـ / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وهذا وقد يكون من حق الوحدة الاقتصادية استقطاع عمولة تحصيل عند سداد بعض الالتزامات السابقة ، فاذا فرضنا ان الوحدة سددت الاستقطاعات الخاصة بمشتريات العاملين من وحدات اقتصادية أخرى بعد خصم العمولات المستحقة فان ذلك يقيد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٧٣١
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى هـ / ايرادات متنوعة (١)	٤٤٦
عمولات	٤٤٦٥

٤ ــ **الاجور المرتجعة للخزينة** : قد ترتجع بعض الاجور لعدم صرفها لمستحقيها لسبب من الاسباب ، فيتم توريدها فى خزينة الوحدة الاقتصادية ، ويقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / نقدية بالصندوق	١٨١
(حسب نوعه)	
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
اجور مستحقة	٢٧٤١

٥ ــ **السلف النقدية للعاملين** : تسمح اللوائح الخاصة ببعض الوحدات الاقتصادية منح سلف نقدية للعاملين بها ، فاذا تمت السلفة بشيك يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

---

(١) للتعرف على حساب الايرادات المتنوعة ومكوناته يرجع الى حساب الايرادات التحويلية فى الباب الخاص بالموارد .

من ح / مدينـــــون متنوعـــون ســـلف العـــاملين الى ح / بنك تمويل النشـــاط الاســـتثمارى	١٦٣ ١٦٣٢ ١٨٢٢

وبلاحظ ان سـلف العاملين ادرجت فى قـوائم الموازنة النقـدية ضمن قائمـة مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، وهذا يفسر جعـل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا بالقيد السابق .

ويتم تحصيل السـلف النقـدية عادة على اقساط شهرية فى شكل استقطاعات من الاجور النقدية كما بينا سابقا .

● ● ●

المبحـــث الثانـــى

المـــزايا العينيـــة

تتمثل هذه المزايا فيما تقدمه الوحدة للعاملين بها من عـلاج واغـذية وملابس وسـكن وما شـابه ذلك .

وتكلفة هذه المزايا تتمثل فى صـافى تكلفتها اى بعد تخفيضـها بما يسـاهم به العاملون مقابل التمتع بهذه المزايا ، مثل ما قد يدفعه العاملون مقابل التغذية فى مطعم الوحدة الاقتصـادية . وقد بين النظام انواع هذه المزايا فيما يلى :

صـافى تكلفة اغذية تصرف للعاملين .

صـافى تكلفة ملابس تصرف للعاملين .

صـافى تكلفة نقـل العاملين .

تكلفة العـلاج الطبى .

تكلفة خـدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .

تكلفة السـكن المجـانى .

مزايا عينيـة اخـرى .

القـواعد الخاصـة بالمزايا العينية :

١ ــ **الشـكل العينى** : فاذا كانت الوحـدة تقـدم سـكنا مجانيـا لبعض العاملين أعتبر ذلك من المـزايا العينية ، أما ما تدفعـه الوحـدة لفئة اخـرى من العاملين كبدل سـكن فيعتبر من الاجـور النقـدية .

٢ ــ **عدم ارتباط المزايا بنفقات النشـاط الأنتاجى** : لا يحمـل حساب المـزايا العينية بتكلفة الخدمات المؤداة لبعض العاملين والتى تعتبر فنيا مرتبطة بنفقات النشاط

الانتاجى ، اذ يجب تحميل تكلفة هذه الخدمات على الحسابات الخاصة بها فى الاستخدامات ، ومن أمثلة هذه الخدمات .

أ) تكلفة التغذية التى تقدم للعاملين تعويضا لهم عن الاضرار الصحية التى يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل مثل الوجبات الغذائية الاضافية التى تقدم للغطاسين ، اذ تحمل على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » . أما الوجبات الغذائية التى تقدم لجميع العاملين فتعتبر من المزايا العينية .

ب) تكاليف الملابس التى يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب العمل مثل الملابس التى تصرف للعاملين بالعيادة الطبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، فتحمل أيضا على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » ، أما الملابس التى تصرف كمعونة أو لمجرد توحيد الزى فان تكاليفها تعتبر مزايا عينية .

جـ) تكاليف نقل العاملين من أماكن التجمع الى مراكز العمل خارج المدن ، فتحمل تكلفة هذه الخدمة على الاستخدامات المختلفة .

٣ — **معالجة مساهمة العاملين فى المزايا** : تقيد هذه المساهمة لحساب « ارصدة دائنة متنوعة حـ / ٢٧٣٣ » سواء خصمت هذه المساهمة من الاجور النقدية أو تم دفعها نقدا بواسطة العاملين .

٤ — **صافى تكلفة المزايا** : عبء المزايا بالنسبة للوحدة الاقتصادية يتمثل فى صافى تكلفتها ، لذلك يتعين تسوية حساب المزايا العينية فى نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا بحصيلة مساهمة العاملين خلال تلك الفترة .

المعالجة المحاسبية للمزايا العينية :

تختلف هذه المعالجة باختلاف الوسيلة التى تقدم بها الوحدة الاقتصادية هذه المزايا للعاملين . وفى هذا الصدد توجد وسيلتان :

١ — أن تقوم الوحدة بتقديم المزايا بواسطة أجهزتها ، فكثير من الوحدات الاقتصادية تقوم بتقديم خدماتها الاجتماعية للعاملين بها كالمطعم أو النادى أو المستشفى ، ويكون تقديم هذه الخدمات كلها أو بعضها بالمجان أو بقيمة رمزية لا تغطى التكلفة .

٢ — أن تؤدى المزايا بواسطة الغير وتقوم الوحدة بسداد المستحق عن هذه المزايا .

تادية المزايا العينية بواسطة اجهزة الوحدة :

قد تقوم الوحدة بتقديم بعض المزايا العينية بواسطة أجهزتها مثل اقامة مطعم لتغذية العاملين ، وتتم معالجة تكلفة هذه المزايا طبقا لما يلى :

١ ــ يعالج كل جهاز كمركز تكلفة ، ويخصص له حساب بدفتر أستاذ مراكز الخدمات الانتاجية ، فيخصص مثلا مركز تكلفة لكل من المطعم والنادى والمستشفى . حساب هذه المراكز (يطلق عليها مراكز الخدمات الاجتماعية) تكون جزءاً من دفتر أستاذ مراكز الخدمات الانتاجية .

٢ ــ بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل بنود تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على الاستخدامات المختلفة ؛ فمثلا أجور العاملين بهذه المراكز تدخل ضمن أجور العاملين بالوحدة وتحمل على حساب « أجور نقدية حـ / ٣١١ » بالقيد السابق بيانه .

٣ ــ بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المراكز فى ادارة التكاليف يمكن حصر تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ؛ وبصفة عامة تتمثل هذه التكاليف فى أجور نقدية ومزايا عينية (المزايا الخاصة بالعاملين فى مراكز الخدمات الاجتماعية) وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ومصروفات تحويلية جارية (اهلاك وايجارات وغير ذلك) .

٤ ــ فى نهاية كل فترة دورية ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان بإجمالى تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ، فيتم قيده باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من هـ / المزايا العينية	٣١٢
الى هـ / أجور نقدية	٣١١
الى هـ / مزايا عينية	٣١٢
الى هـ / تأمينات اجتماعية	٣١٣
الى هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
الى هـ / مستلزمات خدمية	٣٣
الى هـ / مصروفات تحويلية جارية	٣٥
(مع التحليل اللازم)	

ويترتب على هذا القيد تسوية حسابات الاستخدامات بزيادة رصيد حساب المزايا العينية وتخفيض ارصدة الاستخدامات الأخرى .

ويتوقف معالجة حصة أو مساهمة العاملين فى هذه المزايا (ان وجدت) على كيفية تحصيلها ، فقد يدفعها العاملون نقدا ، وقد تخصم من أجورهم النقدية : ففى حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من هـ / نقدية بالصندوق (حسب نوعه)	١٨١
الى هـ / أرصدة دائنة متنوعة	٢٧٢٣

وفى حالة الخصم من الاجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » (أنظر قيد استحقاق الاجور النقدية) .

ولما كانت تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية تمثل اجمالى تكلفة المزايا العينية لذلك يتعين تخفيض هذا الاجمالى بمقدار حصة العاملين (ان وجدت) لكى يعكس حساب المزايا العينية صافى تكلفتها ، ويتم ذلك بالقيد الآتى كل فترة دورية .

من ح / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٢٣
الى ح / مزايا عينية	٣١٢

ثانيه المزايا العينية بواسطة الغير :

هنالك خلاف فى الراى حول اثبات استحقاق المزايا العينية ، فيفضل البعض توسيط حساب « اجور مستحقة » بينما يفضل البعض الآخر توسيط حساب « موردون » .

١ – توسيط حساب « أجور مستحقة » : يفضل البعض هذه المعالجة استنادا الى أن النظام المحاسبى يقضى بتوسيط حساب « اجور مستحقة » عند قيد استحقاق الاجور دون تحديد ذلك بالاجور النقدية ، ومن ثم فان الامر ينسحب ايضا على المزايا العينية كبند من بنود هذه الاجور .

وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق حصة الوحدة فى المزايا (قيمة فواتير موردى المزايا مطروحا منها حصة أو مساهمة العاملين ان وجدت) بالقيد الآتى :

من ح / مزايا عينية	٣١٢
الى ح / مصروفات جارية وتخصيصية مسدد.	٢٧٤
اجور مستحقة	٢٧٤١

وكما سبق القول يتوقف معالجة حصة أو مساهمة العاملين فى هذه المزايا (ان وجدت) على كيفية تحصيلها ، ففى حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من ح / نقدية بالصندوق	١٨١
الى ح / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٢٣

وفى حالة الخصم من الاجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » .

ويقيد سـداد فواتير المزايا العينية كما يلى :

من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
أجـور مستحقة	٢٧٤١
من هـ / ارصـدة دائنـة متنوعة	٢٧٣٢
الى هـ / بنك تمويل النشـاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ توسيط حساب « موردون » : يفضـل البعض الآخـر هـذه المعالجـة استنادا الى أن الامر فى جوهره لا يعدو أن يكـون توريد سـلع أو خدمات ، ومن ثم فان الحساب الذى يفضل توسيطه هو حساب « موردون » .

وبناء على هذه المعالجـة يقيد اسـتحقاق المزايا العينية طبقا لاجمالى فواتير الموردين بالقيد الآتى :

من هـ / مزايا عينيـة	٣١٢
الى هـ / موردون	١٦١

وعند سداد هذه الفواتير يجعـل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويـل النشاط الجارى دائنـا .

كما سبق القول تقيد مساهمـة العاملين لحساب « ارصـدة دائنة متنوعة » سواء دفعت نقدا او تم استقطاعها من الاجور النقـدية .

ولما كانت فواتير المزايا تمثل اجمالى تكلفتها لذلك يتعين تخفيض هـذا الاجمالى بمقـدار حصـة العاملين (ان وجـدت) لكى يعكس حساب المزايا العينية صـافى تكلفتها ويتم ذلك بالقيد الآتى كل فترة دورية :

من هـ / ارصـدة دائنـة متنـوعة	٢٧٣٢
الى هـ / مزايا عينيـة	٣١٢

وكتعليق على الطريقتين نقـول أنه وان كانت الطريقـة الاولى أكثر اتساقا مع النظام المحاسبى الا انه طبقا لاعتبارات عملية يفضـل اتباع الطريقـة الثانية ، وتأييدا لذلك نورد التعليق الآتى :

١ ــ توسيط حساب « أجور مسـتحقة » يجب ان يكـون فى حدود حصـة الوحدة فى المزايا العينية ، وهذا يسـتلزم عند ورود فواتير المزايا ان تكـون الوحدة على علم بمقدار مساهمة العاملين ، الامر الذى لا يتوافر بالنسـبة لجميـع أنـواع المزايا المؤداة بواسـطة الغير . وهذا لامر لا يسـتلزمه توسيط حساب « موردون » اذ أن قيد استحقاق المزايا يشمل اجمالى الفواتير .

٢ ــ توسيط حساب « اجـور مسـتحقة » يؤدى الى تجزئة استحقاق موردى المـزايا فى حسابين همـا حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة ــ اجور مستحقة » وحساب « أرصدة دائنة متنوعة » ، الامر الذى يتناقض مع وحدة الحساب الشخصى . ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدى الى وحدة الحساب الشخصى الامر الذى يؤدى الى سرعة التعرف على حركة وارصدة حسابات موردى المزايا .

٣ ــ توسيط حساب « اجور مستحقة » يؤدى الى معالجة المزايا العينية بأسلوب يختلف عن معالجتها فى حالة تأديتها بواسطة اجهزة الوحدة ، ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدى الى تماثل المعالجة كما يتضح مما يلى :

أ) يجعل حساب « مزايا عينية » مدينا باجمالى تكلفتها مع جعل حسابات الاستخدامات دائنة فى حالة تأدية المزايا بواسطة أجهزة الوحدة ، وجعل حساب الموردين دائنا فى حالة تأدية المزايا بواسطة الغير ، وبعبارة أخرى يجعل حساب المزايا مدينا باجمالى التكلفة مع توسيط حسابات الاستخدامات فى الحالة الاولى وتوسيط حساب الموردين فى الحالة الثانية .

ب) فى كلتا الحالتين تقيد مساهمة العاملين فى المزايا لحساب « ارصدة دائنة متنوعة » ، مع تسوية حساب المزايا العينية دوريا لكى يعكس الحساب صافى التكلفة .

● ● ●

المبحث الثالث

مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية

تتمثل هذه المساهمة فى حصة الوحدة الاقتصادية فى التأمينات الاجتماعية تشمل تأمين الشيخوخة والتأمين الصحى وتأمين اصابات العمل وتأمين البطالة .

المعالجة المحاسبية للتأمينات الاجتماعية :

بعد اعداد قوائم الاجور تحسب الوحدة الاقتصادية مساهمتها فى التأمينات الاجتماعية طبقا للاوضاع القانونية . وتقيد هذه المساهمة كما يلى :

٣١٣		من ح / مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية
٢٦٣		الى ح / دائنون متنوعون
٢٦٣٥١		الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ حساب جارى

هذا وتقوم بعض الوحدات الاقتصادية بحساب مساهمتها فى التأمينات الاجتماعية على قوائم الاجور ، فتعد خانة لهذه المساهمة على هذه القوائم . وفى هذه الحالة يدخل قيد استحقاق هذه المساهمة ضمن قيد استحقاق الاجور نقدية كما يتضح من المثال فى نهاية هذا المبحث .

فروق مكافاة ترك الخدمة :

يستحق العاملون الذين التحقوا بالخدمة قبل ٦١/١٢/٣١ فروق مكافاة ترك الخدمة ، وذلك عن زيادة مرتباتهم بعد هذا التاريخ . وفى نهاية كل سنة مالية تقوم الوحدة الاقتصادية بحساب هذه الفروق لاثباتها فى الدفاتر . وقبل صدور النظام المحاسبى الموحد كانت هذه الفروق تثبت بجعل حساب الارباح والخسائر مدينا وحساب مخصص مكافأة ترك الخدمة دائنا ، ولما كانت هذه الفروق تمثل التزاما محددا يتعين طبقا لمقتضيات النظام تقييدها لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » ، ويتم ذلك فى نهاية كل فترة محاسبية باذن التوجيه التالى :

من ح / مساهمة الوحدة فى التامينات الاجتماعية	٢١٣
الى ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ مقابل مكافآت ترك الخدمة	٢٦٣٥٢

وعندما يترك احد هؤلاء العاملين الخدمة تحسب الوحدة استحقاقه فى هذه الفروق على نموذج خاص وترسله مرفقا به شيك بالمستحق الى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ويقيد ذلك بالقيد الآتى :

من ح / دائنون متنوعون	٢٦٣
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ مقابل مكافآت ترك الخدمة	٢٦٣٥٢
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وطبقا لذلك يكون رصيد حساب « مقابل مكافآت ترك الخدمة » فى تاريخ معين ممثلا المستحق للعاملين بالوحدة ، اى الذين لم يتركوا الخدمة حتى ذلك التاريخ .

تعويضات اصابة العمل :

تقوم الوحدات الاقتصادية بسداد تعويضات اصابة العمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، وقد صدرت أخيرا تعليمات يحق بمقتضاها للوحدات الاقتصادية خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة ، ويقيد سداد التعويضات للعامل بالقيد الآتى :

من ح / دائنـــون متنـــوعون الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ــ حساب جارى الى ح / بنك تمويل النشـاط الجـارى	٢٦٣ ٢٦٣٥١ ١٨٢١

المثـــال الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت فى احـدى شركات القطاع العام خــلال شـهر معين ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

اولا ــ وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد الزى بمبلغ ٢٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين .

ثانيا ــ دفعت الشركة لأحد العاملين مبلغ ٣٠ جنيه بشـيك لاصـابته وذلك بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

ثالثا ــ سددت الشركة بشـيك مبلغ ٢٥٠ جنيه مكافأة ترك الخـدمة المستحقة لأحد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة .

رابعا ــ دفع احـــد العاملين مبلغ ١٥ جنيـه قيمـة مساهمتـه فى المـزايا العينية .

خامسا ــ تقرر منح احـد العاملين سـلفة نقـدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرفها بشـيك .

سادسا ــ فى نهاية الشـهر كانت البيانات المتعلقة بالاجـور كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

١ ــ اجـور نقـدية بيانها كما يلى : ٨٣٠٠ وظائف دائمـة ــ ٨٠٠ مكافآت شاملة ــ ٢٠٠ رواتب وبدلات .

٢ ــ حصـة الشركة فى التأمينات الاجتماعية ١٢٠٠ .

٣ ــ استقطاعات من الاجـور النقدية بيانها كما يلى : ٢٠٠ ضرائب كسـب عمل ودمغة ــ ١٠٠٠ حصـة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ــ ٤٠ اشـتراكات العاملين فى الادخار ــ ١٥ اشـتراكات العاملين فى النقابة ــ ٢٠ اقسـاط سـدادا لمشتريات العاملين من الشركة ــ ٣٤٥ اقسـاط سـدادا لمشـتريات العاملين من شركات اخرى ــ ٢٠ أحكام قضـائية ــ ٥٠ مساهمة العاملين فى ملابس توحيـد الزى ــ ١٠ اقساط سدادا لسـلف العاملين من الشركة .

وقد تم سحب شـيك بالاجور المسـتحقة ، ولم يقبض أحد العاملين صـافى استحقاقه وقدره ٤٠ جنيه ، وقـد تم توريد المبلغ لصـندوق الادارة ، وقد صرف هذا العامل استحقاته بشـيك خـلال الشـهر التالى .

وفى أوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المسـتحق للهيئة العامة للتأمينـات الاجتماعيـة ــ اقسـاط مشـتريات العاملين من شركات اخرى بعد خصم ٥ جنيه عمولات .

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من / مزايا عينيــــة
	٢٠٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمــال
		٢٠٠	شركة ...
			(توريد ملابس توحيد الزى بفاتورة رقم ...)
٣٠			من هـ / دائنـــــون متنوعـــون
		٣٠	هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ــ جارى
	٣٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(ســـداد التعويض المســتحق للعامل ... بشــيك رقم ...)
٢٥٠			من هـ / دائنـــــون متنـــوعون
		٢٥٠	هـ . ع . ت . الاجتماعية ــ م . م . ترك الخدمة
	٢٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(مكافاة ترك الخدمة للعامل ... بشيك رقم ...)
١٥			من هـ / نقـدية بالصـــندوق
	١٥		الى هـ / ارصـدة دائنــة متنوعة
		١٥	م . العاملين فى المزايا العينية
			(مساهمــة العامل ... فى المــزايا العينيــة)
٢٠٠			من هـ / مدينـــون متنـــوعون
		٢٠٠	ســلف العاملين
	٢٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاســتثمارى
			(ســلفة للعامل ... بشــيك رقم ...)
٩٣٠٠			من هـ / اجـــور نقـــدية
١٢٠٠			من هـ / تامينـــات اجتماعيـــة
	٢٤٤٠		الى هـ / دائنـــون متنـــوعون
		٢٠٠	مصــلحة الضرائب ــ كسب عمل ..
		٢٢٠٠	هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ــ جارى
		٤٠	هـ . ع . للتامينـــات الاجتماعيـــة ــ ادخار

بيـــان	مساعد	لـه	منـه
الى هـ / د . بمبالغ م . من العاملين		٣٨٠	
نقـابة العاملين	١٥		
اقساط مشتريات العاملين	٣٤٥		
احكام قضائية	٢٠		
الى هـ / ارصدة دائنة متنوعة		٥٠	
م . العاملين فى المزايا العينية	٥٠		
الى هـ / عمـلاء ق . خ . عالى		٢٠	
الى هـ / مدينون متنوعون		١٠	
سلف العاملين	١٠		
الى هـ / م . ج . ت . مستحقة		٧٦٠٠	
اجور مستحقة	٧٦٠٠		
(ملخص قوائم الاجور عن شهر ...)			
من هـ / م . ج . ت . مستحقة			٧٦٠٠
اجور مستحقة	٧٦٠٠		
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى		٧٦٠٠	
(شيك رقم ... بصافى الاجور المستحقة)			
من هـ / صندوق الادارة			٤٠
الى هـ / م . ج . ت . مستحقة		٤٠	
اجور مستحقة	٤٠		
(ارتجاع المستحق للعامل .. لصندوق الادارة)			
من هـ / م . ج . ت . مستحقة			٤٠
اجور مستحقة	٤٠		
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى		٤٠	
(شيك رقم ... سدادا للمستحق للعامل ...)			
من هـ / دائنون متنوعون			٢٢١٠
هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ـ جارى	٢١٧٠		
هـ . ع . للتامينات الاجتماعية ـ ادخار	٤٠		
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى		٢٢١٠	
(شيك رقم ... ورقم ... سدادا للمستحق للهيئة العامة للتامينات الاجتماعية)			

منه	لـه	مساعد	بيـــــان
٣٤٥			من هـ / د . بمبالغ م . من العاملين
		٣٤٥	اقساط مشتريات العاملين
	٣٤٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجـارى
	٥		الى هـ / ايرادات متنـــوعة
		٥	عمـــــولات
			(شـــيكات ارقام ... ســدادا للمســتحق عن مشــتريات العاملين من شركات)

ويلاحظ على الحل ما يلى :

١ ــ بدأ كل قيد بالحســـاب العام طبقا للمفهـــوم الاعتبارى الســـابق بيانه ، وقد ســطرت البومية بتخصيص خانة « مساعد » لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ، للترحيل الى الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعد .

٢ ــ فى الحياة العملية يكتب قرين كل حســـاب رقمه طبقا للدليل المحاســـبى وقد اهمل ذلك نظرا لضيق الصـــفحة .

٣ ــ قيدت « مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعيـــة » بجعلها مدينـــة . وقيد لحساب « الهيئـــة العامة للتأمينات الاجتماعيـــة ــ جارى » مبلغ ٢٢٠٠ جنيه وهو يشـــمل مساهمة الوحدة وحصة العاملين . وسدد المستحق للهيئة وقدره ٢١٧٠ جنيه أى بعد خصم التعويض المدفوع بالنيابة عنها وقدره ٣٠ جنيه .

٤ ــ نتيجة للقيود السابقـــة جعـــل حســـاب مساهمـــة العاملين فى المزايا العينية دائنا بمبلغ ٦٥ جنيه (١٥ + ٥٠) ، ويلاحظ ان هذا الحساب يقفل كل فترة دورية ، وذلك بمقدار رصـــيده فى نهاية تلك الفتـــرة ، كتخفيض لرصـــيد حســـاب المزايا العينية كما سبق بيانه .

المثـــال الثانـــى :

فى نهاية ســـنة مالية معينة تجمعت البيانات الآتيـــة ، والمطلوب اجـــراء مايلزم من قيـــود تســـوية :

١ ــ بلغت تكاليف مراكز الخـــدمات الاجتماعيـــــة فى الفترة الاخـــيرة ٦٠٠٠ جنيه (٢١٠٠ جنيه أجور نقدية ــ ٥٠ جنيه مزايا عينيـــة ــ ٣٥٠ جنيه تامينـــات اجتماعية ــ ٣١٥٠ جنيه مستلزمات ســـلعية ــ ١٠٠ جنيه مســـتلزمات خدميـــة ــ ١٠٠ جنيه اهلاك ــ ١٥٠ جنيه ايجارات) ، هذا علما بأن ما ســـبق أن خصم من اجور العاملين كمساهمين فى تكاليف هذه الخدمات ٢٤٠٠ جنيه .

٢ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة عن السنة المالية ٨٠٠ جنيه .

منه	له	مساعد	بيان
٦٠٠٠			من هـ / مزايا عينيـــة
	٢١٠٠		الى هـ / أجـــور نقـــدية
	٥٠		الى هـ / مـــزايا عينيـــة
	٢٥٠		الى هـ / تامينـــات اجتماعيـــة
	٣١٥٠		الى هـ / مســـتلزمات سلعيه
	[illegible]		الى هـ / مســـتلزمات خدميـــه
	١٠٠		الى هـ / اهـــلاك
	١٥٠		الى هـ / ايجـــارات فعليـــه
			(اجمـــالى تكلفة مراكز الخـــدمات الاجتماعيـــة عن شـــهر ...)
٢٤٠٠			من هـ / أرصـــدة دائنـــة متنـــوعة
		٢٤٠٠	مساهمة العاملين فى المزايا
	٢٤٠٠		الى هـ / مـــزايا عينيـــة
			(تخفيض تكلفة المزايا بمساهمـــة العاملين)
٨٠٠			من هـ / تامينات اجتماعيـــة
	٨٠٠		الى هـ / دائنـــون متنـــوعون
		٨٠٠	هـ . غ . ت . الاجتماعيـــة ـ م.م. ترك الخـــدمة
			(فـــرق مكافاة ترك الخـــدمة عن الســـنة الحالية)

• • •

الفصل الثانى

المستلزمات السلعية

خصص النظام المحاسبى حساب « المستلزمات السلعية حـ/ ٣٢ » لاثبات وتجميع المستلزمات السلعية المستخدمة فى نشاط الوحدة الاقتصادية .

تبويب المستلزمات السلعية :

١ ــ **حساب ٣٢١ ــ خامات :** وتشمل الخامات الداخلة فى تركيب السلعة او اللازمة لانتاجها ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢١١	خامات رئيسية	٣٢١٢	خامات مساعدة

٢ ــ **حساب ٣٢٢ ــ وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل :** ويتمثل فى المستخدم من الفحومات والمواد البترولية ومواد التزييت والتشحيم والتيار الكهربائي والغاز ، وينقسم الى الحسابات الآتية :

٣٢٢١	فحومات	٣٢٢٤	كهرباء
٣٢٢٢	مواد بترولية	٣٢٢٥	غاز
٣٢٢٣	مواد تزييت وتشحيم	٣٢٢٦	اخرى

٣ ــ **حساب ٣٢٣ ــ قطع غيار ومهمات :** ويشمل قطع الغيار ومواد الصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٣١	قطع غيار ومواد الصيانة	٣٢٣٢	مواد ومهمات متنوعة

٤ ــ **حساب ٣٢٤ ــ مواد تعبئة وتغليف :** وتنقسم الى نوعين : مواد مستهلكة أى لا تستردها الوحدة مثل علب الكرتون ، ومواد متداولة اى تستردها الوحدة بعد استعمال المنتج مثل الزجاج والصناديق الخشبية فى صناعة المياة الغازية ، فينقسم الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٤١	مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	٣٢٤٢	مواد تعبئة وتغليف متداولة

٥ ــ **حساب ٣٢٥ ــ مخلفات :** ويمثل هذا الحساب ما قد يستخدم من مخلفات الوحدة فى وجه من اوجه نشاطها الانتاجي .

٦ ـ **حساب ٣٢٦ ـ ادوات كتابية وكتب :** ويمثل هذا الحساب تكلفة ما تشتريه أو تستهلكه الوحدة من ادوات كتابية ، كما سيتضح عند بيان المعالجة المحاسبية لهذا البند .

٧ ـ **حساب ٣٢٧ ـ مياه وانارة :** ويشمل هذا الحساب كافة ما استهلكته الوحدة من مياه وما استهلكته من كهرباء لاغراض الانارة فقط ، وينقسم الى حسابين فرعيين كما يلى :

٣٢٧١	مياه	٣٢٧٢	انارة

وبفحص هذا التبويب من جهة ، وبمقارنته بحسابات مخازن المستلزمات السلعية من جهة أخرى (١) ، نلاحظ مايلى :

١ ـ يمكن تقسيم المستلزمات السلعية المستخدمة الى نوعين كما يلى :

أ) مستلزمات سلعية تشتريها أو تنتجها الوحدة وتخضع عادة لاجراءات التخزين ثم الصرف منها طبقا لاحتياجات نشاط الوحدة ، وتشمل على سبيل المثال الخامات وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف .

ب) مستلزمات سلعية لا تقبل التخزين بطبيعتها وتتمثل فى الكهرباء والمياه والانارة .

٢ ـ لم يفرد الدليل المحاسبى حسابا لمخزن الادوات الكتابية ، الأمر الذى ادى الى بعض الجدل بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه الادوات .

القواعد الخاصة بالمستلزمات السلعية :

١ ـ واقعة الصرف من المخازن هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التى سبق تخزينها : يسبق واقعة الصرف من المخازن واقعة شراء واضافة المستلزمات السلعية للمخازن ، وكما سبق أن بينا يقيد استحقاق هذه الواقعة الاخيرة بجعل حساب من حسابات الاصول وهو حساب المخزن المختص مدينا ، وحساب الموردين دائنا .

وتقيد واقعة صرف المستلزمات من المخزن بمقتضى اذون صرف بجعل حساب مخازن المستلزمات السلعية دائنا و « حساب المستلزمات السلعية ح / ٣٢ » مدينا ، ومعنى ذلك أنه يترتب على صرف المستلزمات من المخازن تحول جزء من تكلفة أصول الوحدة الاقتصادية الى استخدام .

٢ ـ تسعير المواد المنصرفة على أساس المتوسط المتحرك : تحسب تكلفة المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن على أساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح للسعر بعد كل اضافة (٢) .

(١) ، (٢) انظر الفصل الثانى ـ الباب الثانى ، الخاص بالمخزون .

٣ ــ واقعة الاستحقاق هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التى لا تقبل التخزين بطبيعتها : تقترن واقعة الاستحواذ مع واقعة الاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التى لا تقبل التخزين ، ومن ثم فان واقعة الاستحقاق هى المنشئة للاستخدام بالنسبة لهذا النوع من المستلزمات السلعية ، وعند قيد استحقاقاتها يتم توسيط حساب الموردين مع تقسيمه قطاعيا .

المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية :

تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية طبقا للقواعد السابقة ، الا انه بجانب معالجة صرف المستلزمات من المخازن والمستلزمات السلعية التى لا تقبل تخزين طبيعتها هناك بعض الجوانب التى تحتاج لمعالجة او مناقشة خاصة ، وهى شراء مستلزمات للاستخدام مباشرة ، وشراء الادوات الكتابية ، وصرف واسترداد مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

١ ــ صرف المستلزمات السلعية : من الناحية العملية لا يتم اعداد اذن توجيه محاسبى لكل اذن صرف ، فبعد تسعيره وقيده فى حساب الصنف أو الاصناف فى دفتر استاذ المخزن يقيد فى يومية مساعدة هى يومية صادر المخازن ، وفى نهاية كل فترة دورية يقيد مجموع اليومية المساعدة باذن قيد اليومية العامة التالى :

من ﻫ / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات (١)	٣٢١
وقود زيوت وقوى محركة للتشغيل	٣٢٢
قطع غيار ومهمات	٣٢٣
مواد تعبئة وتغليف (٢)	٣٢٤
مخلفات	٣٢٥
ادوات كتابية وكتب (٣)	٣٢٦
الى ﻫ / مخزن المخلفات	١٣١١
الى ﻫ / مخزن الخامات (٤)	١٣١٢
الى ﻫ / مخزن الوقود	١٣١٣
الى ﻫ / مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٤
الى ﻫ / مخزن مواد التعبئة والتغليف	١٣١٥

---

(١) يتم فى الحياة العملية تحليل الخامات الى خامات رئيسية وخامات مساعدة وبالمثل بالنسبة لباقى انواع المستلزمات السلعية .

(٢) انظر معالجة صرف مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

(٣) انظر معالجة الادوات الكتابية .

(٤) قد يكون مخزن الخامات الرئيسية مستقلا من مخزن الخامات المساعدة طبقا للتنظيم المخزنى بالوحدة الاقتصادية ، وفى هذه الحالة يجعل كل مخزن دائنا بالمنصرف منه ، وبالمثل بالنسبة لباقى مخازن المستلزمات السلعية .

ويستخدم هذا الاذن فى الترحيل كما يلى :

أ) الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب المستلزمات السلعية مدينا باجمالى المنصرف .

ب) الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب كل مخزن دائنا بالمنصرف منه .

جـ) الترحيل الى دفتر استاذ مساعد الاستخدامات بجعل كل حساب مساعد للمستلزمات السلعية مدينا بالمنصرف منه .

هذا وقد ترتجع بعض المستلزمات السلعية الى المخزن ، ويتم ذلك بمقتضى اشعارات رد ، وبعد تسعير هذه الاشعارات وقيدها فى حسابات الاصناف فى دفتر استاذ المخزن تقيد فى يومية صادر المخازن باللون الاحمر او بين اقواس ، وقد تقيد هذه الاشعارات فى يومية خاصة هى يومية مرتجع المخازن ، ويقيد مجموعها فى نهاية كل فترة دورية بعكس اذن قيد اليومية السابق وعند الترحيل من هذا الاذن الى حسابات الاستخدامات تقيد القيم فى الجانب الاصلى بالمداد الاحمر أو وضعها بين قوسين ، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة صافى المسزمات المستخدمة دون حاجة لتصوير حساباتها بجانبين (مدين ودائن) .

٢ ــ المستلزمات السلعية التى لا تقبل التخزين بطبيعتها : وتتمثل فى استهلاك التيار الكهربائى لاغراض القوى المحركة (كهرباء) والمياه والانارة . ويقيد استحقاقها باذن التوجيه التالى :

٣٢	من هـ / مستلزمات سلعية
٣٢٢	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
٣٢٧	مياه وانارة
٣٦٢١٢	الى هـ / موردون قطاع عام اعمال
× ×	موردو قطاع عام اعمال ــ نقدا

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

٣٦١١٢	من هـ / موردو قطاع عام اعمال
× ×	موردو قطاع عام اعمال ــ نقدا
١٨٢٠	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

٣ ـ شراء مستلزمات سلعية عند الضرورة للاستخدام مباشرة :
تقضى قواعد الرقابة على حركة المخازن ان يتم ايداع مشتريات المستلزمات السلعية بمخازن الوحدة ثم يتم الصرف منها بمقتضى اذون صرف حسب احتياجات الوحدة ولكن قد تستدعى ضرورات العمل شراء كميات قليلة من هذه المستلزمات وارسالها للمركز الطالب لاستخدامها مباشرة .

فاذا فرضنا شراء مواد تعبئة وتغليف مستهلكة نقدا من احدى شركات القطاع الخاص ، وتم الاستخدام مباشرة ، يقيد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

٣٢ ٣٢٤	من ﻫ / مستلزمات سلعية مواد تعبئة وتغليف
٢٦١٢ × ×	الى ﻫ / موردو قطاع خاص موردو قطاع خاص ـ نقدا

ويتم التوجيه المحاسبى للسداد بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

٤ ـ شراء الادوات الكتابية : لم يفرد بالدليل المحاسبى حسابا لمخزن الادوات الكتابية الامر الذى ادى الى اختلاف الراى بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه المستلزمات ، وفى هذا الصدد يقترح معالجتان :

المعالجة الاولى : طبقا لهذه المعالجة تعتبر الادوات الكتابية مستهلكة محاسبيا وقت شرائها .

فاذا فرضنا شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام ، فبالرغم من ايداع هذه المستلزمات عمليا بالمخزن ، يقيد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

٣٢ ٣٢٦	من ﻫ / مستلزمات سلعية ادوات كتابية وكتب
٢٦١١٢ × ×	الى ﻫ / موردو قطاع عام اعمال شركة ...

ونرى أن هذه المعالجة تخالف قواعد الرقابة الداخلية كما قد تؤدى الى المقابلة غير السليمة بين الموارد والاستخدامات بالاضافة الى عدم التمكن من تحقيق أغراض محاسبة التكاليف على اساس سليم ، ويتضح ذلك من التعليق الآتى :

ا) لا تحقق المعالجة السابقة الرقابة على حركة الادوات الكتابية من شراء وايداع بالمخزن ثم الصرف منها .

ب) اعتبار الأدوات الكتابية مستهلكة وقت الشراء يؤدى الى اخطاء عند مقابلة موارد واستخدامات السنوات المختلفة وخاصة اذا تم شراء ادوات كتابية بكميات كبيرة فى بعض السنوات ، اذ أن الواقعة التى تنشىء الاستخدام هى الصرف للاستعمال حسب الاحتياجات وليست واقعة الشراء .

جـ) اذا سلمنا بانه يمكن تحقيق الرقابة الداخلية بتخصيص سجل احصائى لمتابعة حركة الادوات الكتابية على أساس الاصناف والكميات فقط ، واذا سلمنا ــ مع التحفظ ــ ان الوحدات الاقتصادية تقوم عادة بشراء الادوات الكتابية طبقا لاحتياجاتها السنوية ، فان اعتبار هذه الادوات مستهلكة وقت شرائهما لا يمكن من توزيع تكلفتها على حسابات المراقبة والمراكز الفرعية على أساس سليم ، الامر الذى قد لا يمكن من تحقيق أهداف محاسبة التكاليف .

المعالجة الثانية : طبقا للانتقادات السابقة نفضل المعالجة الدنية ، وبمقتضاها تحمل الادوات الكتابية على حساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » ، باعتبار ان هذه الادوات تدخل ضمن المهمات المتنوعة .

فعند شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام وايداعها بالمخزن يتم التوجيه المحاسبى بالقيد الآتى :

من د / مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٣
الى د / موردو قطاع عام اعمال شركة ...	٢٦١١٢
	x x

ويتم صرف الادوات الكتابية بمقتضى اذون تندمج فى اذن قيد اليومية الخاص باجمالى يومية صادر المخازن ، وتقيد تكلفتها على حساب « أدوات كتابية د / ٣٢٦ » ولحساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » .

هذا وقد تنشأ بالوحدات مكتبة تحتوى على مراجع علمية ، ونرى معالجة تكلفة تلك المكتبة كأصل ثابت يندرج تحت حساب « اثاث ومعدات مكاتب ــ مهمات مكتبية د / ١١٦٣ » ، على أن يتم اهلاكها على أساس اعادة التقدير .

٥ ــ **معالجة مواد التعبئة والتغليف المتداولة** : قلنا ان هناك نوعان من هذه المواد ، « النوع الاول » : يشمل مواد مستهلكة ، ومن ثم فان صرفها من المخازن لا يثير مشكلة خاصة فيقيد المنصرف منها ضمن الملخص الدورى لاذون الصرف كما

سبق بيانه ، اما « النوع الثانى » : فيشمل مواد متداولة اى تستردها الوحدة بعد استعمال المنتج ، وبهذا فان المحاسبة عليها تتضمن معالجة المنصرف منها والمسترد علاوة على ما قد ينشأ من مسئولية العميل عن مواد تالفة أو غير مستردة . وبخصوص هذا الوضع تطلب الوحدات عادة من عملائها دفع تأمين عن هذه المواد . وتعالج حركة مواد التعبئة والتغليف باحدى طريقتين :

الطريقة الاولى : تحميل حساب « مستلزمات سلعية ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة ح / ٣٢٤٢ » بالقيمة الدفترية للمواد وقت صرفها ، ثم جعله دائنا بالقيمة المقدرة لهذه المواد عند ردها ، مع الاخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة او غير المستردة .

ويعاب على هذه الطريقة انها لا تؤدى الى احكام الرقابة على مواد التعبئة والتغليف المتداولة طرف العملاء ؛ ولذلك نكتفى بذكرها .

الطريقة الثانية : توسيط حساب « بضائع لدى الغير ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة » للمحاسبة على حركة المواد مع تحميل حساب « مستلزمات سلعية ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة ح / ٣٢٤٢ » بالفرق بين القيمة الدفترية للمواد عند الصرف والقيمة المقدرة لها عند الرد ، مع الاخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة .

وطبقا لهذه الطريقة يعكس رصيد حساب « بضائع لدى الغير ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة » فى تاريخ معين قيمة المواد التى لا زالت طرف العملاء حتى ذلك التاريخ ، الامر الذى يؤدى الى أحكام الرقابة على حركة هذة المواد .

وكمثال لتطبيق هذه الطريقة نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكان هذا الانتاج معبأ فى مواد تعبئة وتغليف متداولة قيمتها ٢٠٠ جنيه ، وعند رد هذه المواد قدرت قيمتها بمبلغ ١٧٠ جنيه مع مسئولية الشركة عما قيمته ١٠ جنيه ، وقد خصم هذا المبلغ من التأمين الذى سبق ان دفعته الشركة . فتكون اذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

أ) اذن توجيه بيع الانتاج التام وتسليم المواد للعميل

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٩٠٠			من هـ / عملاء ق . ع . اعمـال	١٦١١٢
		٩٠٠	شركة ...	× ×
٢٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	× ×
	٩٠٠		الى هـ / صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
		٩٠٠	اجمالى مبيعات	٤١١١
	٢٠٠		الى هـ / مخزن م . ت . ت . متداولة	١٣١٤٢

ب) اذن توجيه استرداد المواد وخصم مسئولية العميل من التأمين :

منه	له	مساعد	بيان	د . م
٢٧٠			من هـ / مخزن م . ت . ت . متداولة	١٣١٤٢
٢٠			من هـ / مستلزمات سلعية	٣٢
		٢٠	مواد ت . ت . متداولة	٣٢٤٢
١٠			من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
		١٠	تامينات للغير	٢٦٣١
	٢٠٠		الى هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	× ×

تسوية المستلزمات السلعية بفروق الجرد :

تقضى مبادىء المراقبة الداخلية بوضع برنامج زمنى مسبق للجرد المستمر يتم على اساسه جرد الاصناف المختلفة الموجودة بالمخازن على مدار السنة ، وسواء تم تنفيذ ذلك او تم إجراء الجرد الفعلي مرة واحدة فى نهاية السنة يجب مطابقة قوائم الجرد على ارصدة حسابات الاصناف فى دفتر استاذ مساعد المخزن لتسوية فروق الجرد ، وقد تكون نتيجة هذه المطابقة وجود عجز أو زيادة فى المخزن .

١ — معالجة العجز : تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا (مسموحا به) أو غير طبيعى (غير مسموح به) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعايير او المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وحيث أن هذا العجز لا يمكن تفاديه فيعالج فنيا كعنصر من عناصر التكلفة ويقيد بجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا ، ويتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

من ح / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات (على سبيل المثال)	٣٢١
الى ح / مخزن الخامات	١٣١١

اما العجز غير الطبيعى فهو ذلك العجز الذى يزيد عن المعايير أو المعدلات الفنية الموضوعة ، وفى هذه الحالة يجب أن يفترض مبدئيا وجود شخص مسئول عن هذا العجز ، نبفرض أن العجز فى مخزن الخامات يقيد تكلفته (١) بجعل حساب الارصدة المدينة الاخرى مدينا (مع فتح حساب للشخص المسئول) وحساب المخزن دائنا ، وذلك بمقتضى اذن التوجيه الآتى :

من ح / الارصدة المدينة الاخرى	١٧٢
حساب ...	× ×
الى ح / مخزن الخامات	١٣١١

اما اذا لم يمكن تحديد الشخص المسئول فالرأى الذى يتفق مع المبادىء العلمية لمحاسبة التكاليف هو اعتبار تكلفة هذا العجز بمثابة خسارة راسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالى من المسئولية المختصة ، ويقيد تكلفة هذا العجز باذن التوجيه الآتى :

من ح / خسائر راسمالية	٣٦٤
الى ح / مخزن الخامات	١٣١١

٢ — **معالجة الزيادة** : اذا كانت هذه الزيادة فى حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعية للمستلزمات اثناء التخزين أو نتيجة لفروق الوزن او العد أو القياس اثناء صرف المستلزمات خلال العام ، تعالج هذه الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة ، نبفرض أن هذه الزيادة فى مخزن الخامات تقيد باذن التوجيه الآتى :

من ح / مخزن الخامات	١٣١١
الى ح / مستلزمات سلعية	٣٢
خامات	٣٢١

(١) هناك رأى بتقييد قيمة هذا العجز بسعر السوق وفى هذه الحالة تعالج العملية كما لو كانت مبيعات خامات (أو ما فى حكمها) وتقيد كما سنبين عند شرح الايرادات التحويلية . والواقع أن تقييد العجز غير الطبيعى على اساس التكلفة أو سعر السوق امر يتوقف على اللوائح الداخلية للوحدة الاقتصادية .

أما اذا كانت الزيادة غير طبيعية فيتعين مراجعة حسابات المخازن واجراء قيود التسوية طبقا لما تسفر عنه عملية المراجعة .

* فقد تكون الزيادة مرجعها عدم اثبات مشتريات ، وفي هذه الحالة يتعين اجراء القيود الخاصة باثبات هذه المشتريات .
* وقد تكون الزيادة مرجعها تكرار اثبات اذن الصرف ، وفي هذه الحالة يتم التصحيح بالغاء هذا التكرار .

المثال الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

اولا : اشترت الشركة بالأجل ادوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ ٣٨٠٠ جنيه أودعت المخازن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ — ٦٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائي منه ٥٥٠ لأغراض القوة المحركة والباقي لأغراض الانارة .

٢ — ٤٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه .

منه	له	مساعد	بيان
٣٨٠٠			من ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٣٨٠٠		الى ح / موردو ق . خاص
		٣٨٠٠	شركة ...
			(شراء ادوات كتابية بفاتورة رقم ...)
٦٤٠			من ح / مستلزمات سلعية
		٥٥٠	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
		٩٠	مياه وانارة
	٦٤٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمال
		٦٤٠	موردو ق . ع . اعمال — نقدا
			(فاتورة استهلاك التيار الكهربائي رقم ... وفاتورة استهلاك المياه رقم ....)
٦٤٠			من ح / موردو ق . ع . اعمال
	٦٤٠		موردو ق . ع . اعمال — نقدا
		٦٤٠	الى ح / بنك تمويل النشاط الجاري
			(سداد فاتورتي استهلاك التيار الكهربائي والمياه بشيكات رقم ...)

المثال الثاني :

كان مجموع يومية صادر المخازن باحدى شركات القطاع العام فى نهاية شهر ديسمبر ١٩٨٢ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :
٢٦٠٠ خامات رئيسية — ١٣٠ خامات مساعدة — ٥٠ مواد بترولية — ٧٠ مواد تزييت وتشحيم — ٤٠ غاز — ٥٥٠ قطع غيار ومواد صيانة — ٦٠ مواد ومهمات متنوعة — ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة — ١٢٠ مخلفات — ٨٠ ادوات كتابية .

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاص باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشهر .

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠٠			من ح / مستلزمات سلعية
		٢٧٣٠	خامات
		١٦٠	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
		٦١٠	قطع غيار ومهمات
		٣٠٠	مواد تعبئة وتغليف
		١٢٠	مخلفات
		٨٠	ادوات كتابية
	٢٧٣٠		الى ح / مخزن الخامات
	١٦٠		الى ح / مخزن الوقود
	٦٩٠		الى ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٣٠٠		الى ح / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٢٠		الى ح / مخزن المخلفات
			(مجموع يومية صادر المخازن عن شهر ديسمبر)

المثال الثالث :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلعية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف فى دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلى :

المخزن	نتيجة الجرد: عجز	نتيجة الجرد: زيادة	نتيجة الفحص
مخزن الخامات	٢٠٠	٨٠٠	بخصوص العجز فى بعض اصناف الخامات اسفر الفحص أن سببه اخطاء فى اثبات تكلفة خامات منصرفة فى الشهور الماضية . وبخصوص الزيادة فى اصناف اخرى اسفر الفحص ان سببها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل من شركة قطاع عام بتاريخ ٦/٢٨ .

المخزن	نتيجة الجرد		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
مخزن قطع الغيار والمهمات	٥٠٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ١٠٠ جنيه من هذا العجز في حدود المسموح به ، كما أسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن باقي العجز .
مخزن مواد التعبئة والتغليف		٦٠	أسفر الفحص ان الزيادة نتيجة لفروق العد والقياس عند صرف المستلزمات .
مخزن المخلفات	١٠٠		أسفر الفحص ان هذا العجز غير مسموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السلطة الادارية المختصة ان تتحمل الشركة هذا العجز .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلى .

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من ح / مستلزمات سلعية
		٢٠٠	خامات
	٢٠٠		الى ح / مخزن الخامات
			(تصحيح قيود ارقام ... بتواريخ ...)
٨٠٠			من ح مخزن الخامات
	٨٠٠		الى ح / موردو قطاع عام اعمال
		٨٠٠	شركة ....
			(اثبات فاتورة رقم ... بتاريخ ...)
١٠٠			من ح / مستلزمات سلعية
		١٠٠	قطع غيار ومهمات
	١٠٠		الى ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
			(اثبات العجز المسموح به بالمخزن)

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠			من ح / ارصدة مدينة اخرى
		٤٠٠	حساب امين المخزن
	٤٠٠		الى ح / مخزن قطع الغيار والمهمات
			(اثبات مسئولية امين المخزن عن العجز غير الطبيعى)
٦٠			من ح / مخزن مواد التعبئة والتغليف
	٦٠		الى ح / مستلزمات سلعية
		٦٠	مواد تعبئة وتغليف
			(اثبات الزيادة المسموح بها بالمخزن)
١٠٠			من ح / خسائر راسمالية
	١٠٠		الى ح / مخزن المخلفات
			(اثبات العجز الغير مسموح به فى مخزن المخلفات)

● ● ●

الفصل الثالث

المستلزمات الخدمية

خصص النظام المحاسبى حساب « المستلزمات الخدمية د / ٣٣ » لاثبات وتجميع تكلفة الخدمات بواسطة الغير واللازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية .

تبويب المستلزمات الخدمية :

١ ـ حساب ٣٣١ ـ مصروفات صيانة : ويقصد بها الصيانة التى يؤديها الغير واللازمة للمحافظة على الطاقة الانتاجية للاصول الثابتة . أما المصروفات التى تؤدى الى زيادة الطاقة الانتاجية فتعتبر فنيا نفقات راسمالية تضاف الى تكلفة الاصول الثابتة . وتبوب مصروفات الصيانة الى حسابات فرعية كما يلى :

٣٣١١	صيانة مجارى مائية	٣٣١٥	صيانة آلات ومعدات
٣٣١٢	صيانة مبانى وانشاءات	٣٣١٦	صيانة وسائل النقل
٣٣١٣	صيانة مرافق وشبكات	٣٣١٧	صيانة اثاث
٣٣١٤	صيانة طرق	٣٣١٨	صيانة اخرى

٢ ـ حساب ٣٣٢ ـ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :
مصروفات التشغيل لدى الغير عبارة عن قيمة الفواتير التى يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيله لحساب الوحدة الاقتصادية ، وتنصب هذه العمليات على الانتاج التام وغير التام ، وطبقا لهذا التعريف يخرج عن نطاق هذه المصروفات ما يلى :

أ) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن تشغيل مستلزمات سلعية ، اذ أن هذه المستلزمات عند رجوعها تعلى على المخزن المختص بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل لدى الغير ، وذلك نظرا لطبيعة الجرد المستمر الذى يستلزمه النظام للمحاسبة على حركة مخازن المستلزمات السلعية .(١)

ب) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن مصروفات تشغيل على عناصر الاصول الثابتة فى دور التكوين ، اذ تعتبر هذه المصروفات بندا من بنود تكلفة هذه الاصول فتحمل على حساب تكوين سلعى .

(١) انظر فيما بعد فى هذا الفصل المعالجة المحاسبية لمصروفات التشغيل لدى الغير .

ومصروفات مقاولى الباطن تتفق فى طبيعتها مع مصروفات التشغيل لدى الغير الا أن العرف جرى على استخدام هذا الاصطلاح بالنسبة لمنشآت المقاولين ، وهذه المصروفات تتمثل فى المستخلصات المستحقة لمقاولى الباطن عن عقود مع المقاول الأصلى .

٣ ـ **حساب ٣٣٣ ـ خدمات ابحاث وتجارب** : هذا النوع من الخدمات يتمثل فى تكلفة الابحاث والتجارب التى يؤديها الغير لحساب الوحدة الاقتصادية ، ويلاحظ فى هذا الصدد انه اذا كانت الابحاث والتجارب متعلقة بمشروع جديد فانه يتعين طبقا للقواعد المحاسبية ومقتضيات النظام المحاسبى ، تأجيل تحميل تكاليف هذه الخدمات على حسابات النتيجة وذلك بتحميلها على حساب من حسابات الاصول وهو حساب « نفقات ايرادية مؤجلة ـ تجارب بدء التشغيل » ، وذلك لحين استكمال المشروع والبدء فى استخدامه ، فيكون ذلك ايذانا بالبدء فى اهلاك تجارب بدء التشغيل طبقا لمعدلات الاهلاك المقررة لحساب النفقات الايرادية المؤجلة .

٤ ـ **حساب ٣٣٤ ـ نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال** : وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٤١	نشر وطبع	٣٣٤٣	علاقات عامة واستقبال
٣٣٤٢	دعاية واعلان		

٥ ـ **حساب ٣٣٥ ـ نقل وانتقالات عامة ومواصلات** : وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٥١	نقل وانتقالات عامة	٣٣٥٤	تلغراف
٣٣٥٢	بدلات انتقال	٣٣٥٥	بريد
٣٣٥٣	تليفون	٣٣٥٦	تيكر

٦ ـ **حساب ٣٣٦ ـ تأجير معدات ووسائل نقل** : ويظهر فى هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للغير مقابل تأجير المعدات ووسائل النقل . وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٦١	تاجير آلات	٣٣٦٣	تاجير خيام وكراسى
٣٣٦٢	تاجير آلات حاسبة	٣٣٦٤	تاجير وسائل نقل

٧ — حساب ٣٣٧ — تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات : ويظهر فى هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للمؤسسات والمصالح مقابل الخدمات التى تؤديها لها ، مثال ذلك ما تدفعه الوحدة لوزارة الداخلية مقابل أجور الحراسة .

٨ — حساب ٣٣٨ — مصروفات خدمية متنوعة : وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

٣٣٨١		اشتراكات
	٣٣٨١١	فى هيئات محلية واقليمية
	٣٣٨١٢	فى هيئات دولية
٣٣٨٢		مصروفات تامين
٣٣٨٣		مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة
٣٣٨٤		ضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات اجنبية
٣٣٨٥		عمولة ومصروفات بنك
٣٣٨٦		عمولات اخرى
٣٣٨٧		متنوعة

القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدمية :

١ — تأدية الخدمات بواسطة الغير : يقتصر مفهوم المستلزمات الخدمية على الخدمات المؤداة للوحدة بواسطة الغير ، ونتوضيح ذلك نتخذ كمثال صيانة الأصول الثابتة . فاذا تمت هذه الصيانة بواسطة الغير فان المبلغ المستحق لهذا الغير عن هذه الخدمة يعتبر مستلزمات خدمية ، أما اذا تمت عملية الصيانة بواسطة جهاز داخلى أى مركز الصيانة فان تكلفة هذا المركز لا تعتبر مستلزمات خدمية وانما يتعين تحليلها وتحميلها على بنود الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية الى آخره .

٢ — اقتصار تحميل حساب المستلزمات الخدمية بالخدمات التى لا تعتبر فنيا جزء من تكلفة استخدام آخر (أى بخلاف المستلزمات الخدمية) أو اصل من الاصول أو تسوية لمورد من الموارد : اذا كانت القاعدة الاولى تستلزم تأدية الخدمات بواسطة الغير فليس معنى ذلك تحميل حساب « المستلزمات الخدمية د / ٣٣ » بكل هذه الخدمات ، فقد يتعين توجيه بعض هذه الخدمات لحساب آخر .

وهذه القاعدة تستفاد من الشرح والتعليق السابق على بنود المستلزمات الخدمية ، ومن باب التأكيد نورد كمثال ما تدفعه الوحدة مقابل تأجير وسائل النقل ، فقد يكون هذا المصروف :

أ) خاص بنقل مشتريات الوحدة من البضائع بغرض بيعها ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة المشتريات ، ومن ثم يحمل

على حساب « مشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » ، وهو من حسابات الاستخدامات .

ب) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من المستلزمات السلعية (خامات رئيسية مثلا) . وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الخامات ومن ثم يحمل على حساب « مخزن الخامات د / ١٣١١ » ، وهو من حسابات الاصول .

جـ) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من الاصول الثابتة ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الاصول ، ومن ثم يحمل على حساب « تكوين سلعى د / ١٢١ » . وهو من حسابات الاصول .

د) أو خاص بنقل مبيعات الوحدة من الانتاج التام (أو من البضائع) ، وفى هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كتسوية لايراد المبيعات ، ومن ثم يحمل على حساب « نقل انتاج تام د / ٤١١٥ » (أو حساب نقل مبيعات بضائع د / ٤١٨١٥) ، وهو من حسابات الموارد .

هـ) أو خاص بحالات اخرى كما هو الحال فى استئجار وسائل نقل لاستخدامها فى نقل معدات الوحدة بين مواقع العمل كما هو الحال فى منشآت المقاولين ، وكما هو الحال فى استئجار سيارات لاستخدامها لاغراض عامة ، وفى هذه الحالات يعالج المصروف كمستلزمات خدمية ، ويحمل على حساب « تأجير معدات ووسائل نقل د / ٣٣٦٤ » .

٣ ـ **توسيط حساب الموردين** : سواء كان الحصول على خدمات الغير بالنقد او بالاجل يلزم توسيط حساب الموردين أى اثباتها بقيدين : الاول لاثبات استحقاق الخدمة . والثانى لاثبات السداد ، ويراعى تحليل حساب الموردين قطاعيا .

المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية :

تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية طبقا للقواعد السابقة ، الا أن معالجة الخدمات المتمثلة فى مصروفات التشغيل لدى الغير تحتاج لمناقشة خاصة لاقتران تأدية هذه الخدمات بارسال مستلزمات سلعية أو انتاج للغير وردها بعد اجراء العمليات التشغيلية المطلوبة .

١ ـ **استحقاق وسداد المستلزمات الخدمية** : كما سبق القول يتعين اثبات استحقاق الخدمات بقيد مستقل عن قيد السداد ، فاذا فرضنا أنه ورد للوحدة الاقتصادية فاتورة من احدى شركات القطاع العام مقابل الاعلان عن منتجات الشركة يقيد استحقاق هذه الخدمة باذن التوجيه التالى :

من ح / مستلزمات خدمية	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال	٣٣٤
الى ح / موردو قطاع عام أعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

من ح / موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×
الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ **مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن** : كما سبق ان بينا يحمل هذا الحساب بقيمة الفواتير التى يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيلية تنصب على الانتاج التام أو غير التام ، كما يحمل الحساب بقيمة الفواتير المستحقة لمقاولى الباطن بالنسبة لمنشآت المقاولين لان هذه الفواتير تمثل خدمات متعلقة بانتاج هذه المنشآت .

فبخصوص فواتير المقاولين من الباطن لا تختلف المعالجة عما سبق أن بيناه بالنسبة للمستلزمات الخدمية عموما ، فاذا فرضنا ان المقاول من الباطن احدى شركات القطاع الخاص يقيد أستحقاق الفاتورة باذن التوجيه التالى :

من ح / مستلزمات خدمية	٣٣
مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن	٣٣٢
الى ح / موردو القطاع الخاص	٢٦١٢
شركة ...	× ×

ويقيد سداد الفاتورة بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

أما بخصوص فواتير مصروفات التشغيل لدى الغير فان الأمر يحتاج لمعالجة خاصة لاقتران العملية بارسال وارتجاع مستلزمات سلعية او انتاج تام أو غير تام ، وتتم هذه المعالجة تبعا للقواعد الآتية :

أ) توسيط حساب « بضائع لدى الغير ح / ١٣٤ » للمحاسبة على حركة المستلزمات السلعية او الانتاج .

ب) قصر تحميل حساب مصروفات التشغيل لدى الغير بالفواتير المتعلقة بالانتاج التام وغير التام ، وبذلك يخرج عن نطاق هذا الحساب الفواتير المتعلقة بعمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية ، اذ أن

هذه المستلزمات عند رجوعها تقيد على حساب المخزن المختص بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل ، وهذا معناه التوجيه المحاسبى لهذه المصروفات كجزء من تكلفة أصل من الاصول (١) .

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالانتاج التام (أو غير التام) نفرض أن الوحدة ارسلت لاحدى شركات القطاع العام ٤٠٠ وحدة من الانتاج التام لاحدى شركات القطاع العام لاجراء عمليات تشغيلية علما بأن تكلفة الوحدة ٢ جنيه ومتفق على اجراء العمليات التشغيلية بمعدل ٢٠٠ر جنيه للوحدة ، وتم ارجاع ٣٠٠ وحدة من هذا الانتاج بعد اجراء العمليات المطلوبة ، فيتم اثبات ارسال الانتاج باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان	د م
٨٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٨٠٠	انتاج تام	× ×
	٨٠٠		الى هـ / مخزون انتاج تام	١٣٣

ويتم اثبات ارتجاع الانتاج التام واستحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان	د م
٦٠٠			من هـ / مخزون انتاج تام	١٣٣
٦٠			من هـ / مستلزمات خدمية	٣٣
		٦٠	مصروفات تشغيل لدى الغير	٣٣٢
	٦٠٠		الى هـ / بضائع لدى الغير	١٣٤
		٦٠٠	انتاج تام	× ×
	٦٠		الى هـ / موردو ق . ع . اعمال	٢٦١١٢
		٦٠	شركة ...	× ×

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالمستلزمات السلعية نفرض بيانات المثال السابق مع افتراض ان العمليات متعلقة بخامات رئيسية ، فيتم اثبات ارسال الخامات باذن التوجيه الآتى :

(١) انظر القاعدة الثانية الخاصة بالمستلزمات الخدمية .

منه	له	مساعد	بيـــان	د . م
٨٠٠			من / بضـائع لدى الغير	١٣٤
		٨٠٠	مستلزمات سـلعية	× ×
	٨٠٠		الى ح / مخـزن الخـامات	١٣١١

ويتم اثبات ارتجاع الخامات واسـتحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيـه الاتى :

منه	له	مساعد	بيـــان	د . م
٦٦٠			من ح / مخـزن الخـامات	١٣١١
	٦٠٠		الى ح / بضـائع لدى الغير	١٣٤
		٦٠٠	مستلزمات سـلعية	× ×
	٦٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمـال	٢٦١١٢
		٦٠	شركة ...	× ×

المستلزمات الخدمية والسـلفة المسـتديمة :

كثيرا ما تنشأ المســتلزمات الخدميـة فى شكل مدفوعات صـغيرة تصرف من السلفة المستديمة ، وتعالج هـذه المسـتلزمات مع غيرها من المبالغ التى دفعت من السلفة ، كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك وقت اعادة تمويل السـلفة بما تم صرفه منها خلال الفترة .

وهذه المدفوعات الصغيرة قد تكون فى صورة اسـتخدامات كسـداد فاتورة مصروفات صـيانة ، أو سـداد التزامات مثبتة فى الدفاتر مثل الاحكـام القضـائية السابق استقطاعها من الاجور النقـدية ، كما قد تتمثل هـذه المدفوعات فى شـكل اصـول مثل سـلفة تقرر منحها لاحد العاملين ، وسبق أن أوضحنا كيفية تسـوية السلفة المستديمة فى الفصل الخاص بالنقدية بالصندوق وبالبنوك .

تسوية المستلزمات الخدمية فى نهاية الفترة المحاسـبية :

بفحص حساب المستلزمات الخدمية فى نهاية العام قد تبين لنا (تطبيقا لاساس الاستحقاق) وجود مستلزمات خدمية مستحقة أو مقدمة .

وتقيد المستلزمات الخدمية المستحقة طبقا للقاعدة التى يسـتلزمها النظـام وهى ترسيط حساب الموردين ، فبفرض وجود اعلان مستحق لاحدى شركات القطاع العام فى نهاية الفترة تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

من حـ / مســـــتلزمات خدميـــــة	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واســتقبال	٣٣٤
الى حـ / موردو قطـــاع عـــام اعمـــال	٢٦١١٢
شركة ...	× ×

وهكذا تظهر المستلزمات الخدمية المستحقة ضــمن رصــيد حساب الموردين فى الميزانية ويتم سدادها فى العام التالى .

أما المستلزمات الخدمية المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصــدة المدينــة الاخرى حـ / ١٧٢ » وذلك لان النظام لم يفرد حسابا خاصــا لمعالجــة المقدمات ، فبفرض وجود اعــلان مقدم تتم التسوية باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من حـ / الارصــــدة المدينــــة الاخـــرى	١٧٢
دعاية واعـــلان مقـــدم	× ×
الى حـ / مســـــتلزمات خدميـــــة	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واســتقبال	٣٣٤

وطبقا لذلك تظهر المستلزمات الخدمية المقــدمة فى الميزانيــة ضــمن رصــيد حساب « الارصــــدة المدينــــة الاخــرى » ، وفى بداية العــام التالى يجــرى قيــد التسوية العكسى الآتى :

من حـ / مســـــتلزمات خدميـــــة	٣٣
نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واســتقبال	٣٣٤
الى حـ / الارصــــدة المدينــــة الاخـــرى	١٧٢
دعاية واعـــلان مقـــدم	× ×

المثـــال الأول :

فيما يلى بعض العمليـــــات التى تمت باحــدى شركات القطـــاع العـــام ، والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى .

أولا : وردت خــلال شـــهر معين الفواتير الآتيـــة :

١ — ٢٠٠٠ جنيه فاتورة أبحاث قام بها مكتب خبرة لحساب الشركة .

٢ — ١٠٠٠ جنيه فاتورة توريد تغــذية العاملين بالشركة من متعهــد التغذية وهو شركة قطاع خاص .

٣ — ٨٠٠ جنيه فاتورة تأجير ســـيارات من شركة قطاع خاص لنقــل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .

٤ — ٣٠٠ جنيه فاتورة دعاية واعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون .

ثانيا : ورد من البنك خـــلال الشـــهر اشـــعار يفيد انه قيد على الحســـاب الجارى للشركة مبلغ ٥٠ جنيه عمولة ومصروفات تحصيل .

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٢٠٠٠	خدمات ابحاث وتجارب
	٢٠٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		٢٠٠٠	مكتب ...
			(استحقاق فاتورة رقم ... قيمة ابحاث وتجارب)
١٠٠٠			من هـ / مزايا عينية
	١٠٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		١٠٠٠	شركة ...
			(اثبات فاتورة تغذية العاملين رقم ...)
٨٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٨٠٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	٨٠٠		الى هـ / موردو قطاع خاص
		٨٠٠	شركة ...
			(فاتورة تاجير سيارة نقل العاملين رقم ...)
٣٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
	٣٠٠		الى هـ / موردو قطاع عام أعمال
		٣٠٠	اتحاد الاذاعة والتليفزيون
			(فاتورة دعاية واعلان رقم ...)
٥٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٥٠	مصروفات خدمية متنوعة
	٥٠		الى هـ / موردو ق . ع . أعمال
		٥٠	موردو ق . ع . أعمال – نقدا
			(اشعار رقم ... بعمولة ومصروفات البنك الدورية)
٥٠			من هـ / موردو ق . ع . أعمال
		٥٠	موردو ق . ع . أعمال – نقدا
	٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(خصم اشعار رقم ... من الحساب الجارى بالبنك)

المثال الثاني :

بفحص حسابات الاستخدامات الخاصة بشركة قطاع عام بتاريخ ٨١/٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية :

١ ــ هناك ١٠٠ جنيه مقابل تأجير خيام وكراسى مستحق لشركة قطاع خاص .

٢ ــ هناك ٣٠٠ جنيه مقابل اجور الحراسة مستحقة لوزارة الداخلية .

٣ ــ تتضمن الاستخدامات مبلغ ٢٠٠ جنيه اعلان يخص السنة المالية القادمة .

٤ ــ تتضمن الاستخدامات مبلغ ٦٠٠ جنيه قسط تأمين على مخازن الشركة لمدة سنة تبدأ من ١٩٨١/١/١ .

والمطلوب :

١ ــ قيود التسوية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ .

٢ ــ قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨١/٧/١ .

قيود التسوية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠			من ح / مستلزمات خدمية
		١٠٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	١٠٠		الى ح / موردو قطاع خاص
		١٠٠	شركة ...
			(فاتورة تاجير خيام وكراسى رقم ...)
٣٠٠			من ح / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات
	٣٠٠		الى ح / موردو قطاع عام خدمات
		٣٠٠	وزارة الداخلية
			(اجور الحراسة المستحقة مطالبة رقم ...)
٢٠٠			من ح / ارصدة مدينة اخرى
		٢٠٠	نشر واعلان مقدم
	٢٠٠		الى ح / مستلزمات خدمية
		٢٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
			(قيمة الاعلان المدفوع مقدما)

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٣٠٠	تامين مقدم
	٣٠٠		الى هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	مصروفات خدمية متنوعة
			(قيمة التامين على مخازن الشركة المدفوع مقدما)

قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨١/٧/١

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٢٠٠	نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
	٢٠٠		الى هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٢٠٠	نشر واعلان مقدم
			(قيد التسوية العكسى للاعلان المقدم من السنة المالية الماضية)
٣٠٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٣٠٠	مصروفات خدمية متنوعة
	٣٠٠		الى هـ / ارصدة مدينة اخرى
		٣٠٠	تامين مقدم
			(قيد التسوية العكسى للتامين المقدم من السنة المالية الماضية)

ويلاحظ ان قيود التسوية العكسية متعلقة فقط بالاستخدامات المدفوعة مقدما فى السنة الماضية . أما الاستخدامات المستحقة فى السنة الماضية فيكون مصيرها السداد ، ويقيد ذلك فى التاريخ أو التواريخ التى يتم فيها هذا السداد .

● ● ●

الفصل الرابع

المشتريات بغرض البيع

خصص النظام المحاسبى حساب « المشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » لاثبات وتجميع تكلفة البضائع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها اى دون اجراء عمليات صناعية عليها .

القواعد الخاصة بالمشتريات بغرض البيع :

١ ــ واقعة الشراء هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمشتريات بغرض البيع : طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى تعالج عملية شراء البضائع بغرض بيعها من الاستخدامات ، وهذه المعالجة تختلف عن حالة شراء المستلزمات السلعية للتخزين ، اذ أن تكلفة المشتريات فى هذه الحالة تحمل على حساب المخزن المختص وهو من حسابات الاصول (١) .

ونتيجة لمعالجة شراء البضائع من الاستخدامات فان حركة هذه البضائع لا تكون ممسوكة بطريقة الجرد المستمر ، اذ أن حركة هذه البضائع تكون مبعثرة فى عدة حسابات ، اذ تثبت مشترياتها فى حساب « مشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ » ، ومبيعاتها فى حساب « صافى مبيعات بضائع بغرض البيع حـ / ٤١٨١ » ، ويمثل حساب « مخزون بضائع بغرض البيع حـ / ١٣٥ » تكلفة مخزون أول المدة من هذه البضائع على أن يتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية بحيث يعكس رصيده تكلفة مخزون آخر المدة باستخدام حساب « تغير مخزون البضائع بغرض البيع بالتكلفة حـ / ٤١٨٢ » .

٢ ــ تكلفة المشتريات بغرض البيع : تحقيقا لموضوعية القياس تحسب هذه التكلفة على أساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشر حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية . ولا يدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

واذا تم نقل المشتريات بواسطة وسائل تملكها الوحدة فان مقابل هذا النقل يدخل ضمن تكلفة المشتريات مع جعل حساب « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » دائنا .

---

(١) سبق ان بينا ان واقعة الصرف من المخازن هى المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التى يتم تخزينها .

٣ ــ **توسيط حساب الموردين :** يلزم توسيط هذا الحساب بالنسبة للمشتريات بغرض البيع ، كما يلزم تحليل حساب الموردين بحسب القطاعات .

المعالجــة المحاســبية للمشتريات بغرض البيع :

أ ــ **اثبــات الشراء والســـداد :** كما ســبق القــول يتعين اثبــات شراء البضائع بقيد مســتقل عن قيــد الســداد ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصــادية اشترت بضائع بالاجل من شركة قطاع عام تســليم مخــازن المشترى تثبت هــذه الفاتورة باذن التوجيه التالى :

٣٤	من حـ / مشــتريات بغـرض البيــع
٢٦١١٢،	الى حـ / موردو ق . ع . اعمـــال
× ×	شركة ...

وعنــد ســداد الفاتورة يثبت ذلك باذن التوجيه التالى :

٢٦١١٢،	من حـ / موردو ق . ع . اعمـــال
× ×	شركة ...
١٨٢١،	الى حـ / بنك تمويل النشـــاط الجــارى

٢ ــ **معالجة مخلفات المشـتريات :** تعالج مخلفات مشــتريات البضـــائع بغرض البيع كما سبق بيانه بالنســبة لمخلفات مشتريات المستلزمات السلعية (١) .

٣ ــ **اثبات الدفعات المقــدمة لشراء بضــائع :** كما سبق أن بينا تعالج هــذه الدفعات مباشرة فى حســاب الموردين بجعل هذا الحســاب مدينــا وحساب بنــك تمويل النشاط الجارى دائنا .

مثـــال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بأحدى شركات القطاع العــام خــلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ ــ اشترت الشركة بالاجل بضــائع بغرض بيعها من احدى شركات القطاع العــام بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيــه تســليم مخــازن البائــع ، وقــدرت تكاليف نقلهــا بواســطة سيارات الشركة بمبلغ ٢٥٠ جنيه ، كما قدرت مخلفات هــذه المشــتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه .

(١) انظر الفــرع الثالث ــ المبحث الاول ــ الفصــل الثانى ــ الباب الثانى ، الخاص بالمعالجــة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

٢ ـ دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٤٠٠ جنيه تحت ذمة توريد بضائع .

منه	له	مساعد	بيان
١٢١٠٠			من ح / مشتريات بغرض البيع
١٥٠			من / مخزن المخلفات
	١٢٠٠٠		الى ح / موردو ق . ع . اعمال
		١٢٠٠٠	شركة ...
	٢٥٠		الى ح / خدمات مباعة
			(شراء بضائع بفاتورة رقم ... وتكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة مع تقدير قيمة مخلفات المشتريات)
٤٠٠			من ح / موردو ق . خاص
		٤٠٠	شركة ...
	٤٠٠		الى ح / بنك تمويل النشاط الجارى
			(شيك رقم ... كدفعة تحت ذمة توريد بضائع)

● ● ●

الفصل الخامس

المصروفات التحويلية الجارية

التحويلات اصطلاح تخطيطى ، ويشمل الدليل المحاسبى على ثلاث حسابات للتحويلات وهى حساب « المصروفات التحويلية الجارية حـ / ٣٥ » وحساب « تحويلات جارية تخصيصية حـ / ٣٦ » وحساب « ايرادات تحويلية حـ / ٤٤ » ، وبالرغم من ذلك لم يقدم النظام المحاسبى تعريفا للتحويلات .

وقد عرفت اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام التحويلات بأنها « كل ما يقبض أو يصرف من جانب الوحدة دون أن يقابله سلعة أو خدمة » ، الا ان هذا التعريف قد ينتقد على أساس انه لا يتلاءم مع كثير من بنود المصروفات التحويلية الجارية : فالاهلاك مثلا يعتبر نفقة مقابل خدمات الاصول الثابتة ، والايجار كمثل آخر يعتبر أيضا نفقة مقابل الانتفاع بعقارات الغير .

وفى ضوء ما اجريناه من مقارنة ومناقشة للاسلوب التقليدى لتبويب « عناصر التكاليف » من جهة وتبويب « الاستخدامات » بالدليل المحاسبى من جهة أخرى (١) ، يمكن القول أن المصروفات التحويلية الجارية تمثل بصفة عامة مصروفات مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية دون أن تشمل هذه المصروفات على المستلزمات الخدمية بمفهومها المحدد ، وذلك لتخصيص مجموعة محاسبية لهذه المستلزمات تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقسم حساب المصروفات التحويلية الجارية الى الحسابات الآتية : « ضرائب ورسوم سلعية حـ / ٣٥١ » و « اهلاك حـ / ٣٥٢ » و « ايجارات فعلية حـ / ٣٥٣ » و « فرق الايجار المحسوب حـ / ٣٥٤ » و « فوائد محلية حـ / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية حـ / ٣٥٦ » و « فرق الفوائد المحسوبة حـ / ٣٥٧ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ / ٣٥٨ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع حـ / ٣٥٩ » .

ونتناول فى المباحث التالية شرح هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لها فيما عدا حسابى فرق التقويم مرجئين شرحهما لحين التعرض للحسابين المقابلين لهما فى الموارد ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

---

(١) أنظر صفحة (١٤٣) من هذا الكتاب .

المبحث الأول	:	الضرائب والرسوم السلعية
المبحث الثانى	:	الاهلاك
المبحث الثالث	:	الايجارات الفعلية
المبحث الرابع	:	فرق الايجار المحسوب
المبحث الخامس	:	الفوائد المحلية والخارجية
المبحث السادس	:	فرق الفوائد المحسوبة

• • •

المبحث الأول

الضرائب والرسوم السلعية

يتمثل هذا الحساب فى الضرائب والرسوم التى تفرضها الدولة على السلع المستخدمة فى النشاط الانتاجى للوحدة الاقتصادية كما يشمل أية أعباء رسومية تفرض على ممارسة هذا النشاط ، وينقسم الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٥١١	رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١٣	حصيلة الخزانة
٣٥١٢	رسوم انتاج	٣٥١٤	ضرائب اخرى

الفرع الأول

رسوم جمركية عن المستخدم

قد تقوم الوحدة الاقتصادية باستيراد مستلزمات سلعية مباشرة أو عن طريق وكيل ، وفى هذه الحالة تدفع الوحدة رسوما جمركية تمثل جزءا من تكلفة الاعتمادات المستندية المفتوحة ، وبالتالى تتمثل هذه الرسوم فى تكلفة هذه المستلزمات عند تسلمها وايداعها المخازن . وعند صرف هذه المستلزمات للاستخدامات فى النشاط الانتاجى ينعكس قدر من هذه الرسوم فى حساب « مستلزمات سلعية ح / ٣٢ » .

المعالجة المحاسبية :

هذه الرسوم الجمركية تعتبر عنصر من عناصر تكاليف الانتاج على مستوى

الوحدة الاقتصادية ولكنها لا تدخل ضمن التكلفة على المستوى القومى . ولأغراض المحاسبة القومية يستدعى الامر حساب « الرسوم الجمركية عن المستخدم » وفصلها عن حساب « المستلزمات السلعية حـ / ٣٢ » .

ولعل الطريق الامثل فى هذا الصدد ان يتم فصل هذه الرسوم وبيانها على أذون الصرف أولا بأول وبذلك يكون حساب « الرسوم الجمركية عن المستخدم » حساب متصل يمسك خلال العام . ولكن النظام راعى ما يكتنف هذا الاسلوب من صعوبات عملية ، واكتفى بأن يتم فصل هذه الرسوم وتجريدها من حساب المستلزمات السلعية مرة واحدة فى نهاية الفترة المالية . ويتم ذلك عن طريق المعادلة الآتيــة :

الرســوم الجمركية عن المســتخدم

= الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام
+ الرسوم الجمركية عن المخزون أول العام
— الرسوم الجمركية عن المخزون آخر العام

ويتطلب تطبيق هذه المعادلة أن يراعى عند جرد المخزون من المستلزمات السلعية تحديد الاصناف التى استوردتها الوحدة مباشرة وكمياتها ، وبتحديد نسبة الرسوم الجمركية الداخلة فى تكلفة الوحدة يمكن استخراج الرسوم الجمركية عن المخزون . أما الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام فيمكن تحديدها بتحليل حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع — رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » .

وتقيد الرسوم الجمركية عن المستخدم عند اجراء الجرد فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

من د / رســوم جمركية عن المســتخدم	٣٥١١
الى د / مســتلزمات ســلعية	٣٢

ويترتب على قيد التسوية السابق فصل الرسوم الجمركية فى حساب خاص مع تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بمقدارها .

الفــرع الثانـــى

رســوم الانتـاج وحصـيلة الخـزانة

تتمثل رسوم الانتاج فى الرسوم التى تفرضها الدولة على بعض السلع التى تنتجها الوحدات الاقتصادية مثل الكحول والكبريت ، وتقوم الوحدة المنتجة أى البائعة بدفع هذه الرسوم على أن تحصلها من المشترى باضافتها الى اثمان البيـع .

اما حصيلة الخزانة فتتمثل فى فروق الاسعار التى تضيفها الدولة على اسعار بيع بعض السلع ، وينص قرار رفع الاسعار على ان تخصص حصيلتها لخزانة الدولة .

المعالجة المحاسبية :

أثارت المعالجة المحاسبية لرسوم الانتاج وحصيلة الخزانة جدلا بين المحاسبين ، وحسما لهذا الجدل اصدرت اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى تعليمات تفصيلية تبين كيفية معالجة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة ، وقد تضمنت هذه التعليمات المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل من الوحدة البائعة والمشترية .

١ ــ **بالنسبة للوحدة البائعة** : تقيد المبيعات صافية أى دون اشتمالها على رسوم الانتاج أو حصيلة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب مصلحة الجمارك أو وزارة الخزانة بحسب الاحوال ، فتقيد فاتورة المبيعات بجعل حساب « عملاء » مدينا بقيمتها مع جعل حساب « صافى مبيعات انتاج تام » (أو « صافى مبيعات بضائع بغرض البيع » بحسب طبيعة نشاط الوحدة صناعيا أو تجاريا) دائنا بقيمة الفاتورة مستبعدا منها رسوم الانتاج أو حصيلة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب « مصلحة الجمارك ــ رسوم انتاج » أو « وزارة الخزانة ــ حصيلة الخزانة » بحسب الاحوال .

فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاجا تاما ، وهذا الانتاج يخضع لرسوم الانتاج ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من هـ / عملاء ق . ع . اعمال
× ×	شركة ...
٤١١	الى هـ / صافى مبيعات انتاج تام
٤١١١	اجمالى مبيعات
٢٦٣	الى هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك ــ رسوم انتاج

وهكذا يتجمع فى حساب « مصلحة الجمارك ــ رسوم انتاج » المستحق للمصلحة وعند سداد المستحق لها يقيد ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك ــ رسوم انتاج
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

أما اذا كان الانتاج المباع يخضع لحصيلة الخزانة ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من ه / عملاء ق . ع . اعمال
× ×	شركة ...
٤١١	الى ه / صافى مبيعات انتاج تام
٤١١١	اجمالى مبيعات
٢٦٣	الى ه / دائنون متنوعون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة

وعند سداد المستحق لوزارة الخزانة ، يقيد هذا السداد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

٢٦٣	من ه / دائنون متنوعون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
١٨٢١	الى ه / بنك تمويل النشاط الجارى

واذا دققنا فى ثنايا المعالجة المحاسبية طبقا لتعليمات اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى يلاحظ ما يلى :

أ) اتفاق المعالجة مع ما جاء بالنظام المحاسبى بالفصل الخاص بالأسس والقواعد والمصطلحات المحاسبية ، اذ جاء بهذا الفصل أن المبيعات الفعلية هى المبيعات الصافية المسلمة خلال الفترة . ولا تتضمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصدير ورسوم الانتاج ورسوم المبيعات .

ب) انعكاس رسوم الانتاج أو حصيلة الخزانة فى دفاتر البائع فى عملية مالية ، فبتقيدها على حساب عملاء ولحساب مصلحة الجمارك أو وزارة الخزانة ينحصر التأثير فى حسابات الميزانية ، الأمر الذى يترتب عليه عدم اشتمال بنود الاستخدامات فى دفاتر المنتج أى البائع على رسوم الانتاج أو حصيلة الخزانة ، ومن ثم عدم علاقتها بتكلفة الانتاج وتقويم المخزون من الانتاج فى نهاية السنة .

٢ ـ **بالنسبة للوحدة المشترية** : تتضمن تكلفة المستلزمات المشتراه رسوم الانتاج أو حصيلة الخزانة ، فبفرض أن ما تم شراؤه خامات يكون اذن التوجيه لفاتورة المشتريات كما يلى :

١٣١١	من ه / مخزن الخامات
٢٦١١	الى ه / موردون (حسب القطاعات)

وعند صرف هذه الخامات يجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا وحساب مخزن الخامات دائنا وذلك كما سبق أن بينا .

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب رسوم الانتاج (عن المستخدم) وحصيلة الخزانة (عن المستخدم) على غرار ما هو متبع فى معالجة الرسوم الجمركية وذلك على النحو الآتى :

رسوم الأنتاج (او حصيلة الخزانة) عن المستخدم

= الرسوم (او الحصيلة) المستحقة خلام العام
+ الرسوم (او الحصيلة) عن المخزون فى اول العام
— الرسوم (او الحصيلة) عن المخزون فى آخر العام

ويتم اثبات نتيجة تطبيق المعادلة السابقة فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

من ﻫ / رسوم الانتاج	**٣٥١٢**
من ﻫ / حصيلة الخزانة	**٣٥١٣**
الى ﻫ / مستلزمات سلعية	**٤٢**

ويلاحظ على المعالجة السابقة ان رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة تظهر فى دفاتر المشترى فى نهاية الفترة المحاسبية نتيجة لقيد التسوية السابق الذى ترتب عليه تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بقدر اشتماله على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة طبقا للمعادلة السابقة .

الفرع الثالث

ضرائب اخرى

تتمثل هذه الضرائب فى الضرائب غير المباشرة الاخرى التى تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الانتاجى ومستلزماته مثل ضريبة السيارات ورسوم الدمغة التى تدفعها الوحدة مباشرة مثل الرسوم على ما تملكه من استثمارات والدمغة التى تتحملها الوحدة والمستقطعة عند المنبع من مستحقاتها لدى الغير تطبيقا لاحكام القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، والتى تتمثل اساسا فى الدمغة على الصرفيات الحكومية .

ولما كان حساب « ضرائب اخرى » يحمل بالضرائب غير المباشرة الاخرى فانه لا يشمل الضرائب المباشرة الآتيـة :

١ ــ الضريبة العقارية على ما تملكه الوحدة من عقارات ، فهذه تحمل على حساب « ضرائب عقارية هـ / ٣٦٨ » .

٢ ــ ضريبة الارباح التجارية والصناعية وضريبة القيم المنقولة التى تتحملها الوحدة الاقتصادية ، فهذه تحمل على حساب « ضرائب دخلية هـ / ٣٦٩ » .

المعالجة المحاسبية :

١ ــ ضرائب ورسوم تدفعها الوحدة : وتتمثل فى ضريبة السيارات ورسوم الدمغة على وثائق ومحررات الوحدة ، ويتم بخصوصها توسيط حساب « مصلحة الضرائب ــ ضرائب أخرى ». فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية دفعت ضريبة السيارات (أو قامت بشراء طوابع دمغة) يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من هـ / ضرائب اخرى	٢٥١٤
الى هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب اخرى	٢٦٣٢٢٣

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب اخرى	٢٦٣٢٢٣
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ ــ رسوم تحجز عند المنبع : وتتمثل فى رسوم الدمغة التى تتحملها الوحدة لخصمها من مستحقاتها لدى الغير ، ونظرا لعدم اقتران هذه الرسوم بأثر نقدى تنتفى الحاجة لتوسيط حساب ، فاذا فرضنا ان احدى المصالح الحكومية سددت بشيك المستحق عليها بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة يكون اذن التوجيه كما يلى :

من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى (المحصل بعد الخصم)	١٨٢١
من هـ / ضرائب اخرى (الرسوم المستقطعة)	٢٥١٤
الى هـ / عملاء قطاع عام خدمات	١٦١١١
مصلحة ...	×.×

● ● ●

المبحث الثانى

الاهلاك

الاهلاك نفقة تعبر عن مقابل خدمة الاصول الثابتة ومساهمتها فى النشاط الانتاجى ، ومن ثم يتعين حسابه وتحميله على حسابات النتيجة سواء كانت نتيجة العام فائضا او عجزا ، ويعرف النظام الاهلاك بأنه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة ، وقد يطلق على اهلاك اصول معينة اصطلاح « النفاد » ، والنفاد ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة « القابلة للنفاد » من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابهها .

تبويب الاهلاك :

ينقسم حساب الاهلاك الى حسابات فرعية يخصص كل منها للاهلاك الخاص بنوع معين من الاصول كما يلى :

٣٥٢١	مزروعات معمرة قابلة للاهلاك (حدائق وبساتين ... الخ)	٣٥٢٥	عدد وادوات
٣٥٢٢	مبانى وانشاءات	٣٥٢٦	اثاث ومعدات مكاتب
٣٥٢٣	آلات ومعدات	٣٥٢٧	ثروة حيوانية ومائية
٣٥٢٤	وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٨	نفقات ايرادية مؤجلة

القواعد الخاصة بالاهلاك :

حظى موضوع الاهلاك بجدل متعدد الجوانب بين الكتاب والمحاسبين ، ومن اهم جوانب هذا الجدل مناقشة التكلفة التاريخية كأساس لحساب الاهلاك وذلك فى ضوء الارتفاع المستمر لاسعار الاصول الثابتة وما يرتبط بذلك من مشكلة صيانة رأس المال معبرا عنه بطاقة انتاجية او قوة شرائية مستثمرة فى الوحدة الاقتصادية ، ولذلك ينادى كثير من الكتاب باستخدام التكلفة الاستبدالية او التكلفة التاريخية معدلة بالارقام القياسية للاسعار كأساس لحساب أقساط الاهلاك ، ويتفرع من ذلك مشكلة كيفية معالجة فروق الاهلاك فى حالة حسابه على اساس غير التكلفة التاريخية ، اضف الى ذلك وجود جوانب اخرى تتباين فيها وجهات النظر مثل طريقة حساب الاهلاك ومعدلاته وكيفية تقييده بالدفاتر . لذلك كان منطقيا ان يتناول النظام المحاسبى تلك الجوانب وغيرها بهدف وضع قواعد عامة تلتزم بتطبيقها وحدات القطاع العام ، ويمكن ابراز القواعد التى أخذ بها النظام المحاسبى بخصوص الاهلاك فى الجوانب التالية :

١ — اساس حساب الاهلاك .
٢ — تاريخ بدء الاهلاك .
٣ — طريقة حساب الاهلاك .
٥ — فروض معدلات الاهلاك .
٦ — الاصول المهلكة دفتريا والمستخدمة فى الانتاج .
٧ — الهلاك الطارىء للاصول الثابتة .
٨ — وضع الاصول الثابتة فى مجموعات .

اولا — اساس حساب الاهلاك :

اقر النظام المحاسبى الموحد التكلفة التاريخية كاساس لتحديد القيمة الخاضعة للاهلاك ، وتتمثل فى تكلفة الأصل حتى يكون صالحا للاستعمال ، ولا تتضمن تلك التكلفة أعباء التمويل من فوائد أو فروق عملة ، ولا تستبعد منها أية قيمة مقابل النفاية أو الخردة .

وبخصوص مشكلة ارتفاع اسعار الاصول الثابتة نص النظام على أنه من الضرورى تدبير الفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية للاصل وذلك المحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة ، ويعتبر مقابل فروق التكلفة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع الارباح ، ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول حـ / ٢٢٦ » . ويتضح من ذلك ان النظام عالج مشكلة ارتفاع اسعار الأصول كما يلى :

١ — نص النظام على ضرورة تدبير فروق القيمة الاستبدالية دون أن يحدد كيفية ذلك ، ويجدر الاشارة فى هذا الصدد الى أن القرار الوزارى رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على تجنيب ٥ ٪ من صافى الربح لتكوين احتياطى ارتفاع اسعار الاصول الثابتة .

٢ — اتبع النظام اساس التكلفة التاريخية عند حساب اقساط اهلاك الاصول كبند من بنود الاستخدامات مع معالجة فروق القيم الاستبدالية كتوزيع أو تصرف فى الفائض ، الامر الذى يترتب عليه اهمال المحاسبة على هذه الفروق فى السنة التى تحقق فيها الوحدة خسارة صافية . ومن ثم فان النظام المحاسبى نظر الى مشكلة ارتفاع اسعار الاصول كمشكلة مالية يمكن حلها بتدبير اموال بحجز احتياطيات من الفائض القابل للتوزيع ، ولم ينظر الى المشكلة نظرة تكاليفية يتم حلها بحساب قسط الاهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية .

ثانيا — تاريخ بدء الاهلاك :

ليس هناك اجماع بين المحاسبين بخصوص تاريخ بدء حساب الاهلاك ، اذ يرى البعض بداية حسابه من تاريخ نقل الملكية ، ولكن الاتجاه العام يقضى

بان العبرة فى هذا المجال هو تاريخ بدء الاستعمال . وتمشيا مع هذا الاتجاه نص النظام على أن يتحدد بدء حساب الاهلاك ببدء استخدام الاصل خلال الفترة المالية .

واذا بدء فى استخدام الاصل خلال فترة معينة يحسب لهذا الاصل اهلاك كامل عن الفترة (١) ، فاذا فرضنا ان الاصل بدء فى استخدامه فى ١٩٨١/١٢/١ وان معدل اهلاكه ١٠٪ سنويا يحسب له اهلاك كامل بمعدل ٢٫٥٪ عن الفترة من ١٠/١ الى نهاية ١٩٨١/١٢/٣١ .

وفى حالة استخدام (تشغيل) الاصل فى فترة التجارب يعالج الاهلاك كنفقة رأسمالية ويحمل على حساب « نفقات ايرادية مؤجلة ــ تجارب بدء التشغيل » .

ثالثا ــ طريقة حساب الاهلاك :

تتعدد طرق حساب الاهلاك مثل طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة معدل ساعة الآلة وغير ذلك ، وليس هنا مجال لمناقشة هذه الطرق أو المفاضلة بينها ، ما يعنينا فى هذا الصدد ان نشير الى أن النظام اختار طريقة القسط الثابت فى حساب الاهلاك ، وقد راعى النظام عدم امكانية تطبيق هذه الطريقة فى جميع الاحوال فأشار الى ما يلى :

١ ــ **اهلاك الادوات الصغيرة** : من المعروف أنه من الصعب عمليا تقدير عمر انتاجى لهذه الادوات بالاضافة الى عدم اهميتها النسبية ، لذلك سلك النظام تجاه هذه الاصول مسلكا عمليا اذ يقضى بتحميل حساب الاهلاك بما يصرف منها أولا بأول دون الانتظار لتخريدها على أن تراقب عهدة العمال من هذه الادوات بالجرد الفعلى والمطابقة على سجلات العهدة الشخصية التى تمسك لهذا الغرض .

٢ ــ **اهلاك المهمات** : اجاز النظام المحاسبى اهلاك المهمات باعادة تقديرها فى نهاية كل فترة محاسبية ، وتعرف المهمات بأنها الادوات اللازمة للانتاج (مثل قوالب الصب والسلندرات) والتى لا تعتبر من مجموعة الآلات ، ويتوقف العمر الانتاجى لهذه المهمات على مدى استعمالها فى الانتاج .

(١) انظر قاعدة تقسيم السنة المالية الى اربع فترات ربع سنوية فيما بعد عند مناقشة فروض معدلات الاهلاك .

رابعا ــ طريقة اثبات الاهلاك :

هناك طريقتان لاثبات الاهلاك بالدفاتر ، طبقا للطريقة الاولى يتم تخفيض تكلفة الاصل دوريا بأقساط الاهلاك ، فطبقا لها يتم قيد الاهلاك كما يلى :

من ح / اهلاك الاصل
الى ح / الاصل

ويوجه لهذه الطريقة ، التى يمكن ان يطلق عليها الطريقة المباشرة ، انتقادان رئيسيان :

١ ــ قسط الاهلاك ــ على احسن الفروض ــ قيمة تقديرية ، ومن ثم يفضل تراكمها فى حساب مستقل يمثل القيمة التقديرية للتناقص فى قيمة الاصل الثابت ، اى بعيدا عن حساب الاصل الذى يمثل التكلفة الفعلية من واقع المستندات .

٢ ــ تخفيض تكلفة الاصل بقيمة الاهلاك يؤدى الى صعوبات عملية عند تطبيق طريقة القسط الثابت المعبر عنه بنسبة مئوية من تكلفة الاصل ، اذ يستدعى الامر الرجوع فى كل سنة الى دفاتر السنوات التى تم فيها الاستحواذ على الاصول الثابتة للتعرف على التكلفة الأصلية .

وبناء على هذه الانتقادات يفضل اتباع الطريقة الثابتة التى يمكن ان يطلق عليها الطريقة غير المباشرة والتى تمثل الاتجاه المحاسبى الحديث فى تقييد الاهلاك وبمقتضاها يتم قيد الاهلاك كما يلى :

من ح / اهلاك الاصل
الى ح / مخصص اهلاك الاصل

وواضح أنه طبقا لهذه الطريقة يعكس حساب الاصل باستمرار تكلفته الاصلية بينما تتراكم اقساط الاهلاك فى حساب المخصص ، ولا يقفل حسابى الاصل والمخصص المرتبط به الا عند بيع الاصل او تخريده .

وقد ساير النظام المحاسبى الموحد الاتجاه المحاسبى الحديث اذ يقتضى باتباع الطريقة الثانية ، ولكن يلاحظ انه خالف القواعد المحاسبية فيما يختص بكيفية اظهار مخصصات الاهلاك فى الميزانية ، اذ تقضى تلك القواعد باظهار هذه المخصصات مطروحة من الاصول الثابتة المتعلقة بها على اساس انها تمثل قيمة النقص فى هذه الاصول ، بينما يقضى النظام باظهار المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها وهى اعتبارها مصدرا من مصادر التمويل الذاتى .

خامسا – فروض معدلات الاهــلاك :

حدد النظام المحاسبي معــدلات لاهــلاك الاصــول الثابتة أوردها فى الملحق رقم (١) وقد أعدت هذه المعدلات على أساس الفروض الآتية :

١ – عدد ايام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم فأقل .

٢ – مدة التشغيل اليومى وردية واحدة .

٣ – الاصــول الثابتة مشتراه جديدة .

ويراعى تقسيم الســنة المالية الى أربع فترات ربع ســنوية تحمــل كل فترة بحصــتها فى الاهــلاك السنوى ، وهذا التقسيم يجعل من تطبيق الفــرض الاول ان « عدد أيام العمل فى الفترة الربع سنوية ٧٥ يوما فأقل » .

وعند التطبيق العملى للفروض التى حسبت على أساسها معــدلات الاهــلاك تصــادفنا الحالات الآتيــة :

١ – الاصــول التى لا تعمــل اطــلاقا خــلال الفترة الربع ســنوية : من المعروف أن هذه الاصول تتعرض للتقادم ، وقد قرر النظام المحاســبى بخصــوصها قاعدة حكمية تقضى باهلاكها بمعــدل ٥٠٪ من معــدلات الاهــلاك ، وواضــح ان هذه القاعدة تفترض أن نصــف الاهلاك يرجع الى ظاهرة التقادم والنصف الآخــر مرجعه الاستعمال .

أما اذا استخدم الاصــل اى مدة خــلال الفترة الربع ســنوية فيحسب عنها معدل اهــلاك بالكامل .

ولايضاح ذلك نفرض أصل معين معدل اهــلاكه ٢٠٪ ســنويا ، ولاعتبارات موسمية لم يســتخدم اطــلاقا فى الفترة الاولى والثالثة بينما اســتخدم لمدة ثلاثين وخمسين يوما فى الفترتين الثانية والرابعة على التوالى ، فيحسب معــدل اهــلاك الاصل عن كل فترة وسنويا كما يلى :

الفترة الأولى (٥٠٪ اهلاك)	= ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ٢ر٥٪
الفترة الثانية (اهلاك كامل)	= ٢٠٪ × ¼ = ٥٪
الفترة الثالثة (٥٠٪ اهلاك)	= ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ٢ر٥٪
الفترة الرابعة (اهلاك كامل)	= ٢٠٪ × ¼ = ٥٪
الاهــلاك عن الســنة	١٥٪

٢ ـ الاصول التى تم تشغيلها اكثر من ٧٥ يوم خلال الفترة الربع سنوية او التى يزيد تشغيلها اليومى عن وردية واحدة : من المتعين فى هذه الحالة زيادة معدلات الاهلاك لان حجم التشغيل او الاستعمال زاد عن الفروض التى بنيت عليها هذه المعدلات .

واذا استرجعنا الى الاذهان القاعدة الحكمية التى تفترض أن نصف معدل الاهلاك يغطى عنصر التقادم والنصف الآخر يغطى عنصر الاستعمال فالرأى أن تقتصر الزيادة على عنصر الاستعمال ، ولايضاح ذلك نفرض ان معدل الاهلاك السنوى لاصل ثابت هو « م » ، وأنه قد تم تشغيل الاصل ورديتين خلال فترة ربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة .

$$= \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{٥٠٪} + \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{٥٠٪} \times \frac{\text{ورديتين}}{\text{وردية}}$$

$$= \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{١٥٠٪}$$

واذا فرض أنه قد تم تشغيل الاصل لمدة ٩٠ يوم خلال الفترة الربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة

$$= \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{٥٠٪} + \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{٥٠٪} \times \frac{\text{٩٠ يوم}}{\text{٧٥ يوم}}$$

$$= \frac{\text{م}}{\text{٤}} + \frac{\text{م}}{\text{٤}} \times \text{٥٠٪} \times \frac{\text{١٥ يوم}}{\text{٧٥ يوم}}$$

$$= \frac{\text{م}}{\text{٤}} \left(\text{١} + \text{٥٠٪} \times \frac{\text{١٥}}{\text{٧٥}} \right)$$

٣ ـ الاصول المشتراه قديمة : طبقا للتعديل الذى أدخله الجهاز المركزى للمحاسبات يحسب لهذه الاصول معدلات اهلاك على أساس ١٥٠٪ من معدلات اهلاك الاصول المشتراه جديد ، ويلاحظ أن هذه القاعدة تفترض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للاصول القديمة تعادل ثلثى أعمار الاصول الجديدة (١) .

---

(١) قبل هذا التعديل كان النظام المحاسبى يقضى بان تحسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمة على أساس مثلى معدل اهلاك الاصول المشتراة جديدة ، وهذا مبنى على افتراض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للاصول القديمة تعادل نصفها بالنسبة للاصول الجديدة .

سادسا ــ الاصول المهلكة دفتريا والمستخدمة فى الانتاج :

واضح ان هذا الوضع يثير مشكلة ذو جانبين ، الجانب الاول أن هذه الاصول تؤدى خدمات لنشاط الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم يتعين حساب مقابل لهذه الخدمات ضمن الاستخدامات ، والجانب الثانى انه يتعين الا يتراكم فى حساب مخصص الاهلاك قيمة أكبر من القيمة الخاضعة للاهلاك ، وعلاجا لهذه المشكلة يقضى النظام المحاسبى وتعديلاته بما يلى :

١ ــ يستمر حساب قسط الاهلاك لهذه الاصول بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط ، ويستثنى من ذلك الاصول المخصصة لمراكز الانتاج فى الوحدات الاقتصادية التى تعمل بالتعدين او الوحدات المتخصصة فى انتاج البترول او تكريره دون ما عداها من اصول المراكز الاخرى (خدمات انتاجيه وتسويقية وادارية وتمويلية) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط .

٢ ــ يراعى حساب النسبتين (٥٠٪ ، ٢٥٪) على اساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل .

٣ ــ يقيد هذا الاهلاك لحساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول حـ/ ٢٢٦ » .

سابعا ــ الهلاك الطارىء للاصل :

تغطى معدلات الاهلاك التقادم العادى اى المتوقع فى الظروف العادية ، فاذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الاصل فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة (حساب « خسائر رأسمالية ــ حـ/ ٣٦٤ ») ، وذلك فى الفترة المالية التى تم خلالها التقادم غير المتوقع .

كما قد تهلك بعض الاصول الثابتة نتيجة حادث عرضى ، فتحمل الخسارة التى تنجم فى هذه الحالة على حسابات النتيجة فى السنة المالية التى وقع الحادث خلاله .

ويرتبط بموضوع الهلاك الطارىء حالة الانشاءات المعدة خصيصا لآلات معينة بحيث لا تصلح هذه الانشاءات الا لهذا الغرض ، ولذلك تخضع هذه الانشاءات لقواعد الاهلاك الخاصة بالآلات ، فاذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة غير المهلكة للانشاءات خسارة تحمل على حسابات النتيجة عن السنة المالية التى تم خلالها رفع الآلات .

ثامنا ــ وضع الاصول الثابتة فى مجموعات :

راعى النظام المحاسبى ما قد يعترض تطبيق معدلات الاهلاك من صعوبات عملية لذلك اجاز النظام أن توضع الاصول الثابتة فى مجموعات افقية او راسية

على ان تطبق قــواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها ، والمجموعة الافقية تعنى الاصول المتجانسة المتشابهة من حيث النوع مثل مجموعة محطــة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة ، أما المجموعة الراســية فتعنى الاصــول المكملة لبعضها البعض كخط انتاجى لســلعة أو مجموعة ســلع . وقد يتم التجميع على اساس جغرافى مثل مجموعة آلات منجم فى منطقة جغرافية معينة .

المعالجــة المحاســبية للاهــلاك :

يثبت الاهــلاك دوريا كل فترة ربع ســنوية ، ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من ﻫ / الاهــــــلاك (مع التحليــل حســب نــوع الاصـــول)	٣٥٢
الى ﻫ / مخصص الاهـــلاك (مع التحليــل حســب نــوع الاصـــول)	٢٣١

واذا كان الاهلاك خاصا بأصــول تم اهلاكها دفتريا فيقيد كما يلى :

من ﻫ / الاهــــــلاك (مع التحليــل حســب نــوع الاصـــول)	٣٥٢
الى ﻫ / احتياطى ارتفاع اسـعار الاصــول	٢٢٦

وبخصــوص اهــلاك الأدوات الصــغيرة يقيــد ما يصرف منها مباشرة على حساب الاهلاك دون انتظار لتخريدها ، ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من ﻫ / الاهــــــلاك عــدد وادوات	٣٥٢ ٣٥٢٥
الى ﻫ / مخصص الاهـــلاك عــدد وادوات	٢٣١ ٢٣١٥

تخريد وبيع الاصــول الثابتة :

تقرر الوحدة الاقتصادية تخريد الاصــل الثابت عندما يصــبح غير صــالح للاســتعمال الاقتصــادى ، وفى هــذه الحالة يتم التأشير فى ســجل الاصــول الثابتة بما يفيد تخريد الاصــل ، ثم تجرى القيود اللازمة لتنفيذ هذا التخريد .

١ ــ **اثبات قسط اهلاك الاصل المخرد :** بتطبيق قــواعد الاهــلاك يحســب للاصــل قسط اهلاك عن الفترة الربع سنوية التى تم خلالها قرار التخــريد ، ويثبت هذا القسط كما سبق أن بينا فى المبحث الخاص بالاهلاك .

٢ ــ **اســتخراج الرصيد الدفترى للاصــل المخرد :** يســتخرج هذا الرصــيد

باقفال حساب مخصص الاهــلاك المرتبط بهذا الاصل المخـرد ، فاذا فرضـنا ان الاصــل المخرد متمثل فى آلات ومعدات يتم ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخصص اهــلاك	٢٣١
آلات ومعـــدات	٢٣١٣
الى ح / آلات ومعــدات	١١٣

٣ ــ **ايداع الاصــل المخرد بمخــزن المخلفــات :** قــد يتم رفــع الاصــل وايداعه فى مخزن المخلفات ، وفى هذه الحالة تنشــأ مشكلة محاســبية اذ لم يفرد بالدليل المحاسبى حساب خاص لمخلفات الاصــول المخردة مع قصر حساب مخـزن المخلفات على اثبات حركة مخلفات الانتاج والمشتريات ، الا أنه من الناحية العمليــة يقيد ايداع مخلفات الاصول الثابتة بجعل حساب مخــزن المخلفــات مدينا ، ونحن نؤيد هذا المسلك العملى للرقابة على حــركة مخزن المخلفات لحين تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبى ، وطبقا لذلك يقيد ايداع القيمة الدفترية للاصــل المخرد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخــزن المخلفــات	١٣١٥
الى ح / آلات ومعــدات	١١٣

واذا كان الاصل المخرد قد تم اهلاكه دفتريا ، فلا يكــون هناك محل لاجــراء القيد السابق ، وتراقب مخلفات هذا الاصــل بالمخزن بأسـلوب الرقابة الكمية .

اما اذا تم الابقاء على الاصــل المخرد فى موقعــه لحين البيع فتظــل القيمــة الدفترية منعكسة فى حساب الاصــل ذاته لحين البيع ، ويكتفى فى هــذه الحالة بالتأشير فى سجل الاصول الثابتة بما يفيد تخريده .

٤ ــ **بيع الاصــل المخرد :** كما سبق ان بينا يتم توســيط حساب « مدينــون مختلفون ــ مدينو بيع أصــول » ، وتعالج ارباح (أو خسائر) بيع مخلفــات الاصل الثابت كأرباح (أو خسائر) راسمالية ، فبفرض بيع مخلفات الاصـــل بربح يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مدينـــون مختلفـــون	١٧١
مدينـــو بيـــع اصـــول	١٧١١
الى ح / مخــزن المخلفــات (١)	١٣١٥
الى ح / ارباح راســمالية	٤٤٢

(١) او الى ح / آلات ومعدات اذا كان الاصل لايزال فى موقعه .

وفى حالة بيع مخلفات الاصل بخسارة يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ﻫ / مدينون مختلفون	١٧١
مدينو بيع اصول	١٧١١
من ﻫ / خسائر راسمالية	٣٦٤
الى ﻫ / مخزن المخلفات (١)	١٣٢٥

وفى كلتا الحالتين يقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون – مدينو بيع أصول » دائنا .

هذا ويلاحظ انه فى حالة بيع مخلفات الأصل السابق اهلاكه دفتريا ، كما هو الحال بالنسبة لمخلفات العدد والأدوات الصغيرة ، يعالج ثمن البيع كأرباح رأسمالية ، فتثبت فاتورة البيع باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ﻫ / مدينون مختلفون	١٧١
مدينو بيع اصول	١٧١١
الى ﻫ / ارباح راسمالية	٤٤٣

المثال الأول :

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من كشوف حساب أقساط الاهلاك عن الفترة من ١٩٨٢/٤/١ الى ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

بيان الأصل	تكلفة الأصل	معدل الاهلاك (٢)	ملاحظات
مبانى وانشاءات	١٠٠٠٠٠	٤ ٪	
آلات ومعدات	٢٠٠٠٠٠	١٠٪	مشتراه قديمة
وسائل نقل وانتقال	٥٠٠٠٠	٢٠٪	سبق اهلاكها دفتريا
اثاث ومعدات مكاتب	١٦٠٠٠	١٢٫٥٪	مشتراه قديمة وسبق اهلاكها دفتريا

والمطلوب :

١ – بيان كيفية حساب أقساط الاهلاك عن الفترة .

٢ – قيد اثبات أقساط الاهلاك .

(١) أو الى ﻫ / آلات ومعدات اذا كان الاصل لايزال فى موقعه .

(٢) كما هو وارد بملحق النظام المحاسبى الموحد .

اهلاك المبانى والانشاءات = ١٠٠٠٠٠ × ٤٪ × ¼ = ١٠٠٠

اهلاك الآلات والمعدات = ٢٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × ¼ × ١٥٠٪ = ٧٥٠٠

اهلاك وسائل النقل والانتقال = ٥٠٠٠٠ × ٢٠٪ × ¼ × ٥٠٪ = ١٢٥٠

اهلاك الاثاث ومعدات المكاتب = ١٦٠٠٠ × ١٢½٪ × ¼ × ١٥٠٪ × ٥٠٪ = ٣٧٥

اجمــــالى ١٠١٢٥

منه	له	مساعد	بيـــان
١٠١٢٥			من ح / اهـــلاك
		١٠٠٠	مبـــانى وانشـــاءات
		٧٥٠٠	آلات ومعـــدات
		١٢٥٠	وســائل نقل وانتقـــال
		٣٧٥	اثاث ومعـــدات مكاتب
	٨٥٠٠		الى ح / مخصص اهـــلاك
		١٠٠٠	مبـــانى وانشـــاءات
		٧٥٠٠	آلات ومعـــدات
	١٦٢٥		الى ح / احتياطى ارتفاع اســعار الأصــول
			(اهــلاك الأصول عن الفترة من ٤/١ الى ٦/٣٠)

المثـــال الثانـــى :

فى ١٩٨١/١١/٣٠ تقــرر تخريد آلات ومعــدات تكلفتهــا ١٠٠٠٠ جنيــه ، ورصيد مخصــص الاهــلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٩/٣٠ يبلــغ ٩٠٠٠ جنيه ، واودعت المخلفات بالمخزن . وفى تاريخ لاحق بيعت هــذه المخلفات بمبلغ ٥٢٥ جنيه تم تحصــيلها بشــيك .

فاذا علمت ان هذه الآلات مشتراة قديمة ، وان معــدل اهــلاك هــذه الآلات بملحق النظام المحاسبى ١٠٪ سنويا ، فالمطلــوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

معدل اهلاك الآلات عن الفترة من ١٠/١ الى ١١/٣٠

= ١٠٪ × ¼ × ١٥٠٪

= ٣٫٧٥٪

منه	له	مساعد	بيان
٣٧٥			من هـ / اهـلاك
		٣٧٥	آلات ومعـدات
	٣٧٥		الى هـ / مخصص اهـلاك
		٣٧٥	آلات ومعـدات
			(قسط الاهـلاك عن الفترة من ١٠/١ الى ١١/٣٠ بمعدل ٣٫٧٥٪)
٩٣٧٥			من هـ / مخصص اهـلاك
		٩٣٧٥	آلات ومعـدات
	٩٣٧٥		الى هـ / آلات ومعـدات
			(اقفـال مخصص الاهـلاك الخـاص بالاصـل المخـرد)
٦٢٥			من هـ / مخـزن المخلفـات
	٦٢٥		الى هـ / آلات ومعـدات
			(ايداع مخلفـات الآلات والمعـدات المخردة بمخـزن المخلفات ــ اشعار اضـافة رقم ...)
٥٢٥			من هـ / مدينـون مختلفـون
		٥٢٥	مدينـو بيع أصـول
١٠٠			من هـ / خسـائر راسـمالية
	٦٢٥		الى هـ / مخـزن المخلفـات
			(بيع مخلفـات آلات ومعـدات بفاتـورة رقم ...)
٥٢٥			من هـ / بنك تمويل النشـاط الجـارى
	٥٢٥		الى هـ / مدينـون مختلفـون
		٥٢٥	مدينـو بيـع أصـول
			(تحصـيل ثمن بيع مخلفـات آلات ومعـدات بشـيك رقم ...)

● ● ●

المبحث الثالث

الايجارات الفعلية

خصص النظام المحاسبى حساب « الايجارات الفعلية د / ٣٥٣ » لاثبات تكلفة ايجارات العقارات المستحقة للغير .

تبويب الايجارات الفعلية :

طبقا لدليل المحاسبى تنقسم الايجارات الفعلية الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٥٣١ ٣٥٣٢	اراضى فضاء اراضى للاستعمال	٣٥٣٣	مبانى سكنية ومخازن وجراجات

القواعد الخاصة بالايجارات الفعلية :

١ ــ يقتصر هذا الحساب على ايجارات العقارات (أراضى ومبانى) فلا يتضمن الايجارات المستحقة للغير نظير استئجار اية أصول ثابتة أخرى اذ تحمل على حساب « مستلزمات خدمية ــ تأجير معدات ووسائل نقل د / ٣٣٦ » ، وهذا يتمشى مع المفهوم الاقتصادى للايجارات .

٢ ــ توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ــ ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » .

المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية :

تتم المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية طبقا للقواعد السابقة ، فعلى سبيل المثال اذا استحق ايجار مخازن يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من د / ايجارات فعلية	٣٥٣
الى د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
ايجارات مستحقة	٢٧٤٢

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
ايجارات مستحقة	٢٧٤٢
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

تسوية الايجارات الفعلية فى نهاية الفترة المحاسبية :

تقيد الايجارات المستحقة طبقا للقاعدة العامة وهى توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ــ ايجارات مستحقة هـ / ٢٧٤٢ » . أما الايجارات المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصدة المدينة الاخرى هـ / ١٧٢ » فاذا فرضنا وجود ايجار مخازن مقدم تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

من هـ / الارصدة المدينة الاخرى ايجار مخازن مقدم	١٧٢ × ×
الى هـ / ايجارات فعلية	٣٥٣

وبذلك تظهر الايجارات المقدمة فى الميزانية ضمن رصيد حساب « الارصدة المدينة الاخرى » ، وفى بداية العام تتم التسوية العكسية باذن التوجيه الآتى :

من هـ / ايجارات فعلية	٣٥٣
الى هـ / الارصدة المدينة الاخرى ايجار مخازن مقدم	١٧٢ × ×

● ● ●

المبحث الرابع

فرق الايجار المحسوب

كثيرا ما تزاول الوحدات الاقتصادية نشاطها فى عقارات مملوكة لها ، وفى هذه الحالة تظهر اعباء هذه العقارات متمثلة على الاخص فى الاهلاك ضمن المصروفات التحويلية الجارية ، فلتوفير البيانات اللازمة التى تمكن المحاسب القومى من حساب عناصر القيمة المضافة استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الايجار للعقارات المملوكة .

ويمكن تبرير حساب فرق الايجار على أساس انه تطبيق محاسبى لمفهوم اقتصادى وهو « تكلفة الفرصة البديلة » فهذا الفرق يعتبر من بنود « الاستخدامات المحسوبة » التى تمكن من تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعى أى غير متأثر بملكية أو عدم ملكية هذه الوحدات للعقارات التى تستخدمها فى ممارسة نشاطها .

وتحقيقا لذلك اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الايجار هما :

١ ـ فرق الايجار المحسوب د / ٣٥٤ : وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة استكمالا للقيمة الايجارية فى حالة تملك الوحدة للعقارات التى تستخدمها لمباشرة نشاطها ، اذ أن هذه القيمة الايجارية هى التعبير الموضوعى لخدمة هذه العقارات لنشاط الوحدة ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٣٥٤ بالدليل المحاسبى كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

٢ ـ فرق الايجار المحسوب د / ٤٤٧ : وهو من حسابات الموارد تعبيرا عن الايراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتملكها للعقارات التى تزاول فيها نشاطها وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٤٤٧ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الايرادات التحويلية .

كيفية حساب فرق الايجار :

عرف النظام المحاسبى فرق الايجار المحسوب فى أنه يتمثل فى الفرق بين القيمة الايجارية والعقارية للمبانى والمنشآت التى تمتلكها الوحدة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة اهلاك المبانى طبقا لمعدلات الاهلاك التى تحسبها الوحدة على تكلفة مبانيها . ومن هذا التعريف يتضح أن حساب هذا الفرق يستلزم :

١ ـ معرفة القيم الايجارية للعقارات التى تملكها الوحدة .

٢ ـ حصر اهلاك هذه العقارات من الدفاتر .

٣ ـ يكون الفرق معادلا للفرق بين القيم الايجارية للعقارات واهلاكها .

ولم يحدد النظام كيفية حساب القيم الايجارية ، وفى هذا الصدد يقترح ما يلى :

١ ـ بالنسبة للاراضى الزراعية تتخذ ضريبة الاطيان اساسا لتقدير القيمة الايجارية .

٢ ـ بالنسبة للمبانى يتم تحديد القيمة الايجارية طبقا للقواعد التى تتضمنها القوانين التى تنظم العلاقة بين المالك والمستأجر .

اهداف حساب فرق الايجار :

من العرض السابق يتضح أن الاهداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الايجار يمكن تخليصها فيما يلى :

١ ـ توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومى لتحديد عناصر القيمة المضافة ، فهذا الفرق يعتبر استكمالا للقيمة الايجارية فى حالة تملك الوحدة للعقارات التى تستخدمها لمباشرة نشاطها .

٢ ــ تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعى ، ويلاحظ بهذا الخصوص أن حساب « فرق الايجار المحسوب حـ / ٣٥٤ » يظهر فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وبذلك يكون رصيد هذه المرحلة أى « فائض العمليات الجارية » مقياسا موضوعيا لاداء الوحدة لعدم تأثره بواقعة ملكية أو عدم ملكية الوحدات لعقاراتها .

المعالجة المحاسبية لفرق الايجار المحسوب :

١ ــ اثبات فرق الايجار المحسوب :

من هـ / فرق الايجار المحسوب	**٣٥٤**
الى هـ / فرق الايجار المحسوب	**٤٤٧**

٢ ــ اقفال حـ / ٣٥٤ واظهاره فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية :

من هـ / العمليات الجارية	**٢٨١**
الى هـ / فرق الايجار المحسوب	**٣٥٤**

٣ ــ اقفال حـ / ٤٤٧ واظهاره فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية :

من هـ / فرق الايجار المحسوب	**٤٤٧**
الى هـ / العمليات الجارية	**٢٨١**

● ● ●

المبحث الخامس

الفوائد المحلية والخارجية

يستحق على الوحدة فوائد مقابل اقتراض اموال الغير ، فاذا كانت هذه الاموال محلية قيدت الفوائد المستحقة على حساب « فوائد محلية حـ / ٣٥٥ » ، أما الفوائد المستحقة على الاموال المقترضة من الخارج فتقيد على حساب « فوائد خارجية حـ / ٣٥٦ » .

القواعد الخاصة بالفوائد :

يتعين توسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ــ فوائد مستحقة حـ / ٢٧٤٣ » ، وذلك بالنسبة لكل من الفوائد المحلية والخارجية .

المعالجـة المحاسـبية للفوائد :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسبية للفوائد ، فعلى سـبيل المثال اذا استحقت فوائد محلية يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من حـ / فوائد محليـة	٣٥٥
الى حـ / مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة	٣٧٤
فـوائد مسـتحقة	٢٧٤٣

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من حـ / مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة	٣٧٤
فـوائد مسـتحقة	٢٧٤٣
الى حـ / بنك تمويل النشـاط الجـارى	١٨٢١

تسوية الفوائد فى نهاية الفترة المحاسـبية :

يتم تسوية الفوائد المستحقة بتوسيط حسـاب « مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة ــ فوائد مستحقة حـ / ٢٧٤٣ » ، اما الفوائد المقدمة (ان وجـدت) فيتم تسويتها باستخدام حساب « الارصـدة المدينة الاخرى حـ / ١٧٢ » .

● ● ●

المبحـث السادس

فـرق الفـوائد المحسـوبة

مفهـوم فـرق الفـوائد :

قد تختلف مصـادر التمويل للوحـدة الاقتصـادية من فترة لأخـرى ، كما تختلف هذه المصـادر من وحدة اقتصـادية لأخرى ، لذلك استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الفـوائد توفيرا للبيانات التى تحقق القيـاس الموضـوعى لعناصر القيمـة المضـافة .

وتحقيقا لذلك اشـتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الفـوائد همـا :

١ ــ فرق الفوائد المحسـوبة حـ / ٣٥٧ : وهو من حسابات الاسـتخدامات المحسوبة استكمالا للفوائد المحسـوبة على المال المسـتثمر فى نشـاط الوحـدة الاقتصادية ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٣٥٧ بالدليل المحاسـبى كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشـاط الجارى ضـمن مجمـوعة المصروفات التحويلية الجـارية .

٢ ــ فرق الفوائد المحسوبة هـ / ٤٤٨ : وهو من حسابات الموارد تعبيراً عن الايراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتخطيط مصادر تمويلها بشكل يجعل الفوائد الفعلية تقل عن الفوائد المحسوبة على المال المستثمر ، وهذا يفسر التكييف المحاسبى لحساب ٤٤٨ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الايرادات التحويلية .

كيفية حساب فرق الفوائد :

يتمثل هذا الحساب فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذى تحدده وزارة الخزانة وقيمة الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض اموال الغير والداخلة ضمن المال المستثمر ، ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المبانى والانشاءات التى تدر لها ايجار محسوب .

ومن هذا التعريف يتضح ان حساب الفرق يستلزم اتباع الخطوات الآتية :

١ ــ تحديد المال المستثمر طبقا للمفهوم الوارد بالنظام المحاسبى .

٢ ــ تخفيض المال المستثمر بقيمة المبانى والانشاءات المملوكة للوحدة والتى تدر لها ايجار محسوب منعا للازدواج .

٣ ــ حساب الفائدة على صافى المال المستثمر (اى بعد التخفيض السابق) بمعدل ١١٪ وهو المعدل الذى حددته وزارة المالية اخيرا .

٤ ــ تحديد الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر ، وذلك بتحليل حسابى « فوائد محلية د / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » .

٥ ــ يكون فرق الفوائد المحسوبة معادلا للفرق بين الفوائد المحسوبة على صافى المال المستثمر والفوائد المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر .

وقد أورد النظام المحاسبى تعريفين للمال المستثمر ، التعريف الأول يرتكز على موارد المال المستثمر بينما يرتكز التعريف الثانى على استخدامات هذه الموارد .

وطبقا للتعريف الأول يتم تحديد المال المستثمر كما يلى :

البيان			
راس المال المدفوع			×
الاحتياطيات بما فى ذلك الاحتياطيات المجنبة من ارباح العام	×		
ـ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	×		
			×
الفائض غير الموزع			×
المخصصات التى لها طبيعة الاحتياطيات مثل مخصص الطوارئ			×
المخصصات المؤجلة			×
المخصصات المجمعة للاهلاك			×
القروض الطويلة الاجل			×
المستخدم فى تمويل توسعات الوحدة من :			×
تسهيلات ائتمانية	×		
ارصدة دائنة للبنوك	×		
قروض قصيرة الاجل محلية او اجنبية	×		
			×
			×
ـ خسائر مرحلة			×
المال المستثمر			×

وطبقا للتعريف الثانى يتم تحديد المال المستثمر كما يلى :

البيان		
اصول ثابتة بالتكلفة الاصلية قبل الاهلاك		×
+ قيمة الفرق بين :		
مجموع الاصول المتداولة	×	
(مستبعدا منها مقابل احتياطى شراء سندات حكومية)		
مجموع الخصوم المتداولة	×	
(مستبعدا منها المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك والقروض قصيرة الاجل فى تمويل توسعات الوحدة)		
		×
المال المستثمر		×

وكمثال نفرض ان المال المستثمر ١٥٠٠٠٠٠ جنيه وتكلفة المبانى والانشاءات ٣٠٠٠٠٠ جنيه والفوائد المدفوعة والمستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر ٥٠٠٠٠ جنيه ، فيحسب فرق الفوائد كما يلى :

١٥٠٠٠٠٠	المـال المسـتثمر
٣٠٠٠٠٠	ــ تكلفة المبـانى والانشـاءات
١٢٠٠٠٠٠	الصـافى
١٣٢٠٠٠	فائدة على الصافى بمعدل ١١٪
٥٠٠٠٠	ــ فوائد مدفوعة ومستحقة
٨٢٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة

اهـداف حساب فـرق الفـوائد :

قياسا على ما قلناه بالنسبة لاهـداف حسـاب فرق الايجار فان الاهـداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الفوائد يمكن تلخيصـها فيما يلى :

١ ــ توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومى لتحديد عناصر القيمة المضـافة اذ ان الفوائد هى عائد رأس المال .

٢ ــ تقييم الاداء واجـراء المقارنات بين نتائج النشـاط الجارى للوحـدات المتماثلة على أسـاس موضوعى ، فحساب فرق الفوائد يؤدى الى تحييد تباين الهيكل التمويلى فى الوحدات الاقتصـادية .

المعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة :

١ ــ اثبات فرق الفوائد المحسوبة :

من حـ / فرق الفـوائد المحسـوبة	٣٥٧
الى هـ / فرق الفـوائد المحسـوبة	٤٤٨

٢ ــ **اقفال حسابى الفرق** : كما هو الحال بالنسـبة لفرق الايجار المحسـوب يقفل حسابى فرق الفوائد فى حساب العمليات الجارية على أن يظهر « حـ / ٣٥٧ » فى المرحلة الاولى بينما يظهر « حـ / ٤٤٨ » فى المرحلة الثانية .

المثـــال الاول :

ظهرت الارصـدة الآتيـة فى دفاتر احـدى الوحـدات الاقتصـادية فى نهاية سـنة مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠٠٠ مبانى وانشـاءات ــ ٥٠٠٠ اهـلاك مبانى وانشـاءات ــ ١٢٠٠ ايجارات فعلية ــ ٢١٥٠٠ فوائد محلية ــ ١٤٠٠٠ فوائد خارجية .

فاذا علمت :

١ ـ القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات تبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

٢ ـ المال المستثمر بالشركة يبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه .

٣ ـ بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ ـ بيان كيفية حساب فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة .
٢ ـ قيود اثبات الفرقين .

حساب فرق الايجار وفرق الفوائد

١٤٠٠٠	القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات
٥٠٠٠	ـ اهلاك المبانى والانشاءات
٩٠٠٠	فرق الايجار المحسوب
١٢٠٠٠٠٠	المال المستثمر
٢٠٠٠٠٠	ـ تكلفة المبانى والانشاءات
١٠٠٠٠٠٠	الصافى
١١٠٠٠٠	فوائد محسوبة بمعدل ١١٪
٢٥٠٠٠	فوائد فعلية عن الجزء المقترض من المال المستثمر
٨٥٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة

اثبات فرق الايجار وفرق الفوائد

٩٠٠٠		من هـ / فرق الايجار المحسوب
٨٥٠٠٠		من هـ / فرق الفوائد المحسوبة
	٩٠٠٠	الى هـ / فرق الايجار المحسوب
	٨٥٠٠٠	الى هـ / فرق الفوائد المحسوبة

المثال الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى .

اولا ــ باعت الشركة ما يلى :

١ ــ ١٠٠ وحدة من الانتاج التام صـــنف س بســـعر ٥ جنيه للوحـــدة على الحساب لاحدى شركات القطاع العام ويشمل هذا الســـعر ٥٠٠ر٠ جنيه حصـــيلة الخـــزانة .

٢ ــ ١٥٠ وحدة من الانتاج السابق بنفس السعر على الحســـاب لاحـــدى المصالح الحكومية ، وفى تاريخ لاحق ســـددت هذه الجهة المســـتحق بشـــيك بعد حجز ٥ جنيه مقابل رســـوم الدمغة على الصرفيات الحكومية .

ثانيا ــ اشترت الشركة ما يلى :

٣٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية على الحســـاب من أحدى شركات القطـــاع العام بســـعر ٢ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ١٠٠ر٠ جنيه رسم انتاج .

ثالثا ــ دفعت الشركة ما يلى :

١ ــ ٩٠٠ جنيه بشـــيك المستحق لوزارة الخزانة عن الحصيلة .

٢ ــ ٤٠ جنيه بشيك مقابل أيجار جراجات .

٣ ــ ٥٠ جنيه بشيك مقابل ايجار آلات كاتبة من احـــدى شركات القطـــاع الخـــاص .

٤ ــ ٦٠٠ جنيه بشيك قيمة الفائدة السنوية المستحقة عن قرض محلى .

رابعا ــ صرف للاستعمال أدوات صغيرة تكلفتها ٤٠ جنيه .

منـــه	لـــه	مساعد	بيـــــان
٥٠٠			من هـ / عمـــلاء ق . ع . اعمـــال
		٥٠٠	شركة ...
	٤٥٠		الى هـ / صـــافى مبيعـــات صنف س
		٤٥٠	اجمـــالى مبيعـــات
	٥٠		الى هـ / دائنـــون متنـــوعون
		٥٠	وزارة الخزانة ــ حصيلة الخزانة
			(فاتـــورة رقم ...)

بيـــان	مساعد	لـه	منه
من هـ / عمـــلاء ق . ع . خـــدمات			٧٥٠
مصـــلحة ...	٧٥٠		
الى هـ / صـــافى مبيعـــات صنف س		٦٧٥	
اجمـــالى مبيعـــات	٦٧٥		
الى هـ / دائنـــون متنـــوعون		٧٥	
وزارة الخزانة ـ حصـيلة الخزانة	٧٥		
(فاتـــورة رقم ...)			
من هـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى			٧٤٥
من هـ / ضرائب اخـــرى			٥
الى هـ / عمـــلاء ق . ع . خـدمات		٧٥٠	
مصـــلحة ...	٧٥٠		
(تســـديد المستحق على ... بشـــيك رقم ...)			
من هـ / مخـــزن الخـــامات			٦٠٠
الى هـ / موردو ق . ع . اعمـــال		٦٠٠	
شركة ...	٦٠٠		
(شراء خامات رئيســية بفاتورة رقم ...)			
من هـ / دائنـــون متنـــوعون			٩٠٠
وزارة الخزانة ـ حصـيلة الخزانة	٩٠٠		
الى هـ / بنك تمويل النشـــاط الجارى		٩٠٠	
(سداد المستحق عن الحصـــيلة بشـــيك رقم ...)			
من هـ / ايجـــارات فعليـة			٤٠
الى هـ / م.ج.ت. مســـتحقة		٤٠	
ايجـــارات مســـتحقة	٤٠		
(المســـتحق عن ايجار الجراجات)			
من هـ / م.ج.ت. مســـتحقة			٤٠
ايجارات مســـتحقة	٤٠		
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى		٤٠	
(ســـداد ايجار الجراجات بشـــيك رقم ...)			

منه	له	مساعد	بيان
٥٠			من هـ / مستلزمات خدمية
		٥٠	تاجير معدات ووسائل نقل
	٥٠		الى هـ / موردو ق . خاص
		٥٠	موردو ق . خاص ـ نقدا
			(المستحق عن ايجار وسائل النقل)
٥٠			من هـ / موردو ق . خاص
		٥٠	موردو ق . خاص ـ نقدا
	٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد المستحق عن ايجار وسائل نقل بشيك رقم ...)
٦٠٠			من هـ / فوائد محلية
	٦٠٠		الى هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٦٠٠	ايجارات مستحقة
			(استحقاق الفائدة عن قرض ...)
٦٠٠			من هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٦٠٠	فوائد مستحقة
	٦٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد الفوائد المستحقة بشيك رقم ...)
٤٠			من هـ / الاهلاك
		٤٠	عدد وادوات
	٤٠		الى هـ / مخصص الاهلاك
		٤٠	عدد وادوات
			(صرف ادوات صغيرة باذن صرف رقم ...)

المثال الثالث (تسوية الاستخدامات فى نهاية العام) :

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب اجراء ما يلزم من قيود تسوية .

١ ـ بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٢١٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون منها اول العام وآخره ٢٥٠ جنيه و ٣٥٠ جنيه على التوالى .

٢ ـ بلغت رسوم الانتاج المستحقة عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٤٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام وآخره ٣٠ جنيه و ٢٠ جنيه على التوالى .

٣ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة لبعض العاملين عن السنة الحالية ٢٠٠ جنيه .

٤ ـ تقيد الشركة أقساط الاهلاك كل ثلاث شهور وكانت الاقساط الخاصة بالثلاث أشهر الاخيرة ٢٠٠ جنيه اهلاك مبانى وانشاءات ـ ٩٠٠ جنيه اهلاك آلات ومعدات (منها ١٠٠ جنيه خاصة بآلات تم اهلاكها دفتريا) ـ ٢٠٠ جنيه اهلاك وسائل نقل وانتقال (منها ٥٠ جنيه خاصة بسيارات تم اهلاكها دفتريا) ـ ٥٠ جنيه اهلاك عدد وأدوات ـ ٨٠ جنيه اهلاك اثاث ومعدات مكاتب .

٥ ـ تم تخريد أدوات صغيرة تكلفتها ٢٠ جنيه ولم يقيد ذلك بالدفاتر علما بان الوحدة سبق ان اهلكتها بالكامل وقت الصرف .

٦ ـ تبين أن هناك مقدمات ومستحقات كما يلى : ٢٠ جنيه ايجار وسائل نقل مقدم ـ ٨٠ جنيه ايجار مخازن مقدم ـ ٧٠ جنيه مستحق عن صيانة الآلات الكاتبة لشركة من شركات القطاع الخاص ـ ٢٠٠ جنيه فوائد مستحقة عن قروض محلية .

٧ ـ بلغ فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٢٨٠٠ جنيه .

٨ ـ تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز فى تلك الفترة : ١٠٠ جنيه أجور نقدية ـ ١٠ جنيه مزايا عينية ـ ٢٥ جنيه مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ـ ٤٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٧٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية (١٠ جنيه اهلاك و ٦٠ جنيه ايجارات) .

هذا علما بأن ما سبق ان خصم من أجور العاملين مساهمة فى تكاليف هذه الخدمات بلغ ٢٠٠ جنيه .

بيان	مساعد	لـه	منه
من هـ / رسوم جمركية عن المستخدم			٣٠٠٠
من هـ / رسوم انتاج عن المستخدم			٤١٠
الى هـ / مستلزمات سلعية		٣٤١٠	
(الرسوم عن المستلزمات المستخدمة)			
من هـ / تامينات اجتماعية			٢٠٠
الى هـ / دائنون متنوعون		٢٠٠	
الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ مقابل مكافاة ترك الخدمة	٢٠٠		
(فروق مكافاة ترك الخدمة عن السنة الحالية)			
من هـ / الاهلاك			١٤٣٠
مباني وانشاءات	٢٠٠		
آلات ومعدات	٩٠٠		
وسائل نقل وانتقال	٢٠٠		
عدد وادوات	٥٠		
اثاث ومعدات ومكاتب	٨٠		
الى هـ / مخصص اهلاك		١٢٨٠	
مباني وانشاءات	٢٠٠		
آلات ومعدات	٨٠٠		
وسائل نقل وانتقال	١٥٠		
عدد وادوات	٥٠		
اثاث ومعدات مكاتب	٨٠		
الى هـ / احتياطى ارتفاع أسعار الاصول		١٥٠	
(اقساط الاهلاك عن الثلاث اشهر الاخيرة)			
من هـ / مخصص اهلاك			٢٠
عدد وادوات	٢٠		
الى هـ / عدد وادوات		٢٠	
(تفريد ادوات صغيرة)			

منه	له	مساعد	بيـــان
١٠٠			من هـ / الارصـــدة المدينـة الاخـرى
		٢٠	تاجير وسـائل نقـل مقـدم
		٨٠	ايجـار مخـازن مقـدم
	٢٠		الى هـ / مســتلزمات خدميـــة
		٢٠	تاجير معــدات ووســائل نقـل
	٨٠		الى هـ / ايجــارات فعليـــة
			(النفقــات المدفوعة مقــدما)
٧٠			من هـ / مســـتلزمات خدميـــة
		٧٠	مصروفات صــيانة
٢٠٠			من هـ / فــوائد محليـــة
	٧٠		الى هـ / موردو ق . خــاص
		٧٠	شركة ...
	٢٠٠		الى هـ / م.ج.ت. مســـتحقة
		٢٠٠	فــوائد مســتحقة
			(النفقــات المســتحقة فى نهاية العــام)
٤٠٠			من هـ / فرق الايجــار المحسوب
٢٨٠٠			من هـ / فرق الفــوائد المحســوبة
	٤٠٠		الى هـ / فرق الايجــار المحســوب
	٢٨٠٠		الى هـ / فرق الفوائد المحســوبة
			(اثبــات فرق الايجار وفرق الفوائد)
٦٣٥			من هـ / مـــزايا عينيـــــة
	١٠٠		الى هـ / أجــور نقــدية
	١٠		الى هـ / مـــزايا عينيـــة
	٢٥		الى هـ / تامينــات اجتماعيـــة
	٤٠٠		الى هـ / مســتلزمات ســلعية
	٣٠		الى هـ / مســتلزمات خدميـــة
	١٠		الى هـ / اهــــلاك
	٦٠		الى هـ / ايجـــارات فعليـــة
			(تكلفــة مراكز الخــدمات الاجتماعيــة عن الثــلاث اشــهر الاخيرة)

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من ح / ارصدة دائنة متنوعة
		٢٠٠	مساهمة العاملين المزايا
	٢٠٠		الى ح / مزايا عينية
			(تخفيض المزايا العينية بحصيلة مساهمة العاملين)

● ● ●

الفصل السادس

التحويلات الجارية التخصيصية

يقصد بالتحـويلات الجارية التخصيصية الاعبـاء التى تتحملها الوحـدة وغير مرتبطة بنشاطها ولا تحصـل فى مقابلها على سلع أو خـدمات ، وبذلك فهى لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحـدة أو على المسـتوى القومى ، فتظهـر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية على مسـتوى الوحـدة ، كما تظهـر فى « حسـاب التخصيص » على المستوى القومى . وتنقسـم هـذه التحويلات الى الحسابات المساعدة الآتيـة :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٣٦١	تبرعات	٣٦٦	ديون معـدومة
٣٦٢	اعانات للغير	٣٦٧	مخصصـات (بخـلاف مخصصات الاهـلاك)
٣٦٣	تعويضـات وغرامات		
٣٦٤	خسائر راسمالية	٣٦٨	ضرائب عقـارية
٣٦٥	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٩	ضرائب دخليـة

وبسبب اختلاف طبيعة هذه الحسابات وما يترتب على ذلك من اختـلاف المعالجة المحاسبية نقسمها الى المجموعات الآتية :

١ ــ أعباء يتم دفعهـا نقـدا ومن ثم تؤثر على الموازنة النقـدية ، ومن حيث طبيعة الحساب الذى يتم توسيطه تنقسم هذه المجموعة الى :

أ) أعباء يتم بخصوصها توسـيط حسـاب « مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة » وتشـمل حسـابات « تبرعات » و « اعانات للغـير » و « تعويضات وغرامات » و « مصروفات سنوات سابقة » .

ب) أعباء تمثل ضرائب مباشرة تتحملها الوحدة وتشـمل حسـابات « ضرائب عقارية » و « ضرائب دخليـة » ، ويتم بخصوصـها توسـيط حسـاب « دائنون متنوعون ــ مصلحة الضرائب ح / ٢٦٣٢ » .

٢ ــ خسائر تنتج من البيع العرضى للاصـول الثابتة والاسـتثمارات الماليـة وتنعكس هذه الخسائر فى حساب « خسائر رأسمالية » .

٣ ــ أعباء لا تؤثر على الموازنة النقـدية لكونهـا تسويات غير نقدية وتشمل حسابات « ديون معدومة » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » .

وطبقا لهذا التقسيم للتحويلات الجارية التخصيصية نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول	:	التبرعات والاعانات والتعويضات ومصروفات السنوات السابقة
المبحث الثانى	:	الضرائب العقارية والدخلية
المبحث الثالث	:	الخسائر الرأسمالية
المبحث الرابع	:	الديون المعدومة والمخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

● ● ●

المبحث الأول

التبرعات والاعانات والتعويضات ومصروفات السنوات السابقة

القواعد الخاصة بهذه الحسابات :

ويتم بخصوصها توسيط الحساب السابق ذكره وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة د / ٢٧٤ » ، مع تحليله الى حساباته الفرعية كما يلى :

الاستخدامات	الحساب الوسيط
تبرعات هـ / ٣٦١	تبرعات واعانات مستحقة للغير هـ / ٢٧٤٤
اعانات للغير هـ / ٣٦٢	تبرعات واعانات مستحقة للغير هـ / ٢٧٤٤
تعويضات وغرامات هـ / ٣٦٣	تعويضات وغرامات مستحقة هـ / ٢٧٤٥
مصروفات سنوات سابقة هـ / ٣٦٥	مصروفات سنوات سابقة مستحقة هـ / ٢٧٤٦

المعالجة المحاسبية :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسبية لهذه الاستخدامات ، فاذا فرضنا على سبيل المثال ان الوحدة الاقتصادية دفعت بشيك تبرعا للغير يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من هـ / تبرعات	٣٦١
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
تبرعات واعانات مستحقة للغير	٢٧٤٤

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
تبرعات واعانات مستحقة للغير	٢٧٤٤
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

والحساب الذى يستدعى التعليق هو « مصروفات سنوات سابقة » ، فيدرج فى هذا الحساب المصروفات التى تخص سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كمستحقات ضمن مصروفات هذه السنوات .

ولبيان طبيعة هذا الحساب نفرض انه فى أوائل السنة المالية وردت للوحدة الاقتصادية فاتورة اعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون بمبلغ ٣٠٠ جنيه تخص السنة السابقة ، وبالفحص تبين أن هذه الفاتورة لم تقيد كمستحقات ضمن مصروفات تلك السنة ، وقد دفعت الوحدة قيمة الفاتورة بشيك ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من هـ / مصروفات سنوات سابقة
	٣٠٠		الى هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠٠	مصروفات سنوات سابقة مستحقة
			(فاتورة رقم ... تخص السنة السابقة)
٣٠٠			من هـ / م.ج.ت. مستحقة
		٣٠٠	مصروفات سنوات سابقة مستحقة
	٣٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد فاتورة رقم ... بشيك رقم ...)

وقد يكون المصروف غير نقدى ومن ثم لا اثر له على الموازنة النقدية ، وفى هذه الحالة لا يكون هناك محل لتوسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ، وكمثال نفرض انه فى أوائل السنة المالية تبين من فحص اهلاكات الفترة الاخيرة فى السنة الماضية أنها تتضمن ٢٠٠٠ جنيه اهلاك سيارة مشتراة قديمة وان هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ، فيكون اذن التوجيه المحاسبى بتصحيح أو تسوية حساب مخصص الاهلاك كما يلى :

منه	له	مساعد	بيــــان
١٠٠٠			من هـ / مصروفات سنوات سابقة
	١٠٠٠		الى هـ / مخصص اهلاك
		١٠٠٠	وسائل نقل وانتقال
			(تصحيح قيد رقم ... بتاريخ ...)

• • •

المبحث الثانى

الضرائب العقارية والدخلية

حساب ٣٦٨ ــ ضرائب عقارية :

وتتمثل فى الضرائب التى تتحملها الوحدة على ما تملكه من اطيان ومبانى ، وتعالج محاسبيا بتوسيط حساب « مصلحة الضرائب ــ ضرائب عقارية حـ / ٢٦٣٢٢٢ » ، وبذلك تكون قيود التوجيه المحاسبى كما يلى :

١ ــ قيد الاستحقاق :

من حـ / ضرائب عقارية	٣٦٨
الى حـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب عقارية	٢٦٣٢٢٢

٢ ــ قيد السداد :

من حـ / دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب عقارية	٢٦٣٢٢٢
الى حـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

حساب ٣٦٩ ــ ضرائب دخلية :

يحمل هذا الحساب بضرائب الدخل التى تدفعها أو تتحملها الوحدة بحجزها عند المنبع .

١ ــ ضرائب دخلية مدفوعة : وتتمثل فى ضريبة ارباح العمال ، ويتم بخصوصها توسيط حساب « مصلحة الضرائب ــ ضرائب أرباح العام حـ / ٢٦٣٢٢١ » ، فيقيد استحقاق هذه الضرائب من واقع الاقرار الضريبى باذن

التوجيــه الآتى :

من ح / ضرائب دخليــــة	٢٦٩
الى ح / دائنــون متنــوعون	٢٦٣
مصــلحة الضرائب ــ ضرائب ارباح العلم	٢٦٣٢٢١

ويقيد ســداد هذه الضرائب باذن التوجيه الآتى :

من ح / دائنــون متنــوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ــ ضرائب ارباح العــمل	٢٦٣٢٢١
الى ح / بنك تمويل النشاط الجــارى	١٨٢١

٢ ــ **ضرائب دخليــة محجوزة عند المنبع** : وتتمثــل فى كل من ضريبــة القيم المنقــولة علــى ايرادات الأوراق المــالية والضريبــة على فــوائد الديون ، اذ أن اجــراءات تحصــيل هذه الضرائب تقضى بحجزها عند المنبع . وبالنســبة لهــذه الضرائب تنتفى الحاجة لتوسيط حساب لعدم وجــود أثر نقــدى لها ومن ثم عــدم تأثر الموازنة النقدية بهذه الضرائب .

ولتوضيح كيفية معالجــة ذلك نفرض ان الوحــدة قبضت ١٣٥٠ جنيه ايرادا لاستثماراتها بعد خصــم ضريبة القيم المنقولة عند المنبع وقدرها ٦٥٠ جنيه ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منــه	لــه	مساعد	بيــــان
١٣٥٠			من ح / ا.ج.ت. مســتحقة
		١٣٥٠	ا.ا. ماليــة مســتحقة
٦٥٠			من ح / ضرائب دخليــــة
	٢٠٠٠		الى ح ا.ا. ماليــــة
			(استحقاق ايرادات الاوراق المالية)
١٣٥٠			من ح / بنك تمويل النشاط الجــارى
	١٣٥٠		الى ح / ا.ج.ت. مســتحقة
		١٣٥٠	ا.ا. ماليــــة مســـتحقة
			(تحصــيل ايرادات الاوراق الماليــة)

ويلاحظ ان هذه المعالجــة المحاســبية تتفق مع ما يقضى به النظام وهو اثبات ايرادات الاوراق المالية بالقيمة الاجمالية .

وكمثال آخر نفرض أنه استحق للوحــدة الاقتصــادية الفائدة الســنوية على اقراض قيمته ٢٠٠٠ جنيه بمعدل ٥٪ ، وحصلت الوحــدة الفوائد وقيمتها ٦٧ جنيه

بعد خصم الضريبة على فوائد الديون ، فتكون القيود باذون التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيـــــــان
٦٧			من هـ / أ.ج.ت. مستحقة
		٦٧	فوائد دائنة مستحقة
٣٣			من هـ / ضرائب دخلية
	١٠٠		الى هـ / فوائد دائنة
			(استحقاق الفوائد على اقراض ...)
٦٧			من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٦٧		الى هـ / أ.ج.ت. مستحقة
		٦٧	فوائد دائنة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة)

ويلاحظ على هذه المعالجة المحاسبية أن حساب « الفوائد الدائنة هـ / ٤٤١ » جعل دائنا بالفوائد الاجمالية أى قبل خصم الضرائب وذلك بالقياس على ما يقضى به النظام المحاسبى بخصوص معالجة ايرادات الاوراق المالية .

● ● ●

المبحث الثالث

الخسائر الرأسمالية

تعريف الخسائر الراسمالية :

هى الخسائر الناتجة عن البيع العرضى لاصل من الاصول الثابتة بأقل من قيمته الدفترية (التكلفة ــ مخصص الاهلاك) ، أو الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية بأقل من تكلفتها اخذا فى الحسبان مخصص هبوط الاسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة ان وجد .

المعالجة المحاسبية للخسائر الراسمالية :

يخضع بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة أساسية وهى توسيط حساب « مدينون مختلفون د / ١٧١ » مع تحليله بحسب الاحوال .

وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للارباح الراسمالية الناتجة من بيع اصل من الاصول الثابتة .

وكمثال للخسائر الراسمالية فى حالة بيع استثمارات مالية ، نفترض ان الوحدة الاقتصادية باعت اوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بان تكلفتها ٥٧٠٠ جنيه وانه سبق تكوين مخصص هبوط اسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، فيتم اثبات ذلك باذن التوجيه الآتى :

منه	له	مساعد	بيان
٥٠٠٠			من د / مدينون مختلفون
		٥٠٠٠	مدينو بيع اوراق مالية
٤٠٠			من د / مخصصات اخرى ـ مخصص ا . مالية
٣٠٠			من د / خسائر راسمالية
	٥٧٠٠		الى د / استثمارات فى اوراق محلية
			(بيع اوراق مالية محلية بفاتورة رقم ...)

ويقيد تحصيل ثمن بيع الاوراق المالية بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع أوراق مالية » دائنا .

بالاضافة الى ذلك هناك اتجاه يرى تحميل حساب الخسائر الراسمالية بالخسائر الناتجة من بيع مستلزمات سلعية أو مخلفات ، اذ لم يخصص بالدليل المحاسبى حسابات خاصة لاثبات خسائر بيع المستلزمات السلعية والمخلفات على غرار ما اتبعه بالنسبة لارباحهنا ، وسنعود لمناقشة ذلك عند التعرض للمعالجات المحاسبية للايرادات التحويلية فى الباب الخاص بحسابات الموارد .

● ● ●

المبحث الرابع
الديون المعدومة والمخصصات
بخلاف مخصصات الاهلاك

هذه الاعباء لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويات غير نقدية ، ويتم اثباتها طبقا للعملية المتعلقة بها وهى اعدام دين او تكوين مخصص .

حساب ٣٦٦ ــ ديون معدومة :

وهى الديون التى انقطع الامل كلية فى تحصيلها . وهناك طرق مختلفة لمعالجة الديون المعدومة ولكن النظام المحاسبى رتب اسلوبا معينا لمعالجة هذه الديون . ولارتباط هذه المعالجة بمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها نؤجل شرحها لحين شرح هذا المخصص فى المبحث الحالى .

حساب ٣٦٧ — مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) :

طبقا لسمة « استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة » (١) خصص الدليل المحاسبى حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » لتكوين أو تعديل المخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك .

وبصفة عامة تنقسم المخصصات الى نوعين ، النوع الأول مخصصات تقييم اصول وتكون مقابل النقص المحتمل او المؤكد (ولا يمكن قياسه) فى قيم الاصول ، اما النوع الثانى فهو مخصصات التزامات وتكون لمقابلة التزامات متنازع عليها او محققة ولكن غير محدد قيمتها ، ومن ثم يخرج من اطار المخصصات الالتزامات او الدائنية المحددة بصفة نهائية فتقيد مباشرة للحساب للدائن المختص مثل :

١ — فروق مكافاة ترك الخدمة فتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » كما سبق ان بينا .

٢ — الضريبة المستحقة على أرباح العام من واقع الاقرار الضريبى الذى تقدمه الوحدة فتقيد لحساب « مصلحة الضرائب » كما سبق أن بينا .

وقد بوب النظام المحاسبى المخصصات فى حسابات مساعدة هى « مخصص الاهلاك » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى » ، وطبقا لما سبق أن بيناه من أن حساب « الاهلاك » يستخدم فى تكوين أو تعديل حساب « مخصصات الاهلاك » ، وطبقا لاوجه استخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » يتم تكوين أو تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتى :

مقابل المخصصات (حسابات نتيجة)	المخصصات (حسابات ميزانية)
هـ / الاهلاك هـ / ٣٥٢	هـ / مخصص الاهلاك هـ / ٢٣١
هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك هـ / ٣٦٧	هـ / مخصص الضرائب المتنازع عليها هـ / ٢٣٢ هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها هـ / ٢٣٣ هـ / مخصصات اخرى هـ / ٢٣٤

ويلاحظ أن مقابل المخصصات من حسابات النتيجة (استخدامات) لذلك يتم اقفالها فى نهاية السنة المالية فى حساب العمليات الجارية ، أما المخصصات فهى من حسابات الميزانية (خصوم) وتختلف وجهات النظر بخصوص اظهارها فى الميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

---

(١) انظر صفحة (٣٣) من هذا الكتاب .

١ ــ تركز القواعد المحاسبية على سبب تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها تمثل قيمة النقص فى هذه الاصول . أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بسبب كونها تمثل التزامات بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ ــ يقضى النظام المحاسبى الموحد باظهار جميع المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها والتى تركز على نتيجة تكوين المخصصات وهى حبس أموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى .

وقبل أن نخوض فى شرح المخصصات التى يتم تكوينها أو تعديلها باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، نورد فيما يلى بصفة عامة المعالجة المحاسبية لهذه المخصصات .

أ) تكوين المخصص أو تعديل رصيده بالزيادة :

من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	**٣٦٧**
الى ح / المخصص المعين	**× ×**

ب) تعديل رصيد المخصص بالنقص او الغائه :

من ح / المخصص المعين	**× ×**
الى ح / ايرادات سنوات سابقة	**٤٤٤**

ونورد فيما يلى شرح هذه المخصصات وهى « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات أخرى » ، ونختتم ذلك بشرح « مخصص الصيانة » باعتباره من أهم انواع المخصصات الأخرى .

١ ــ مخصص الضرائب المتنازع عليها : يثار موضوع الضرائب المتنازع عليها اذا اعترضت مصلحة الضرائب على نقاط فى الاقرار الضريبى المقدم بواسطة الوحدة ، ولبيان كيفية معالجة هذا الموضوع نفرض ان الوحدة قدمت اقرارها الضريبى عن سنة مالية معينة مبينا به ضرائب قدرها ٩٠٠ جنيه وتم دفعها بشيك . وقد اعترضت مصلحة الضرائب على هذا الاقرار مبينة أن الضرائب المستحقة تبلغ ١٢٠٠ جنيه . وقررت الوحدة تكوين مخصص بالضرائب المتنازع عليها ، وقد تم التصالح بين الطرفين على أساس أن الضرائب تبلغ ١١٠٠ جنيه ، ودفعت الوحدة المبلغ المستحق بشيك . فتكون القيود باذون

التوجيه المحاسبى كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠			من هـ / ضرائب دخلية
	٩٠٠		الى هـ / دائنون متنوعون
		٩٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب ارباح العام
			(ضرائب العام من واقع الاقرار)
٩٠٠			من هـ / دائنون متنوعون
		٩٠٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العام
	٩٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد الضرائب بشيك رقم ...)
٣٠٠			من هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
	٣٠٠		الى هـ / مخصص الضرائب المتنازع عليها
			(تكوين المخصص المذكور)
٣٠٠			من هـ / مخصص الضرائب المتنازع عليها
	٢٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى
	١٠٠		الى هـ / ايرادات سنوات سابقة
			(سداد المستحق لمصلحة الضرائب بشيك وترحيل فائض المخصص لحساب ايرادات سنوات سابقة)

ويلاحظ ان النظام ادرج المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها فى قوائم الموازنة النقدية ضمن القائمة المخصصة لمدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، وهذا ما حدا بنا الى جعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى (د / ١٨٢٢) دائنا بالمدفوع عن هذه الضرائب . ونرى اعتبار المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها من مدفوعات النشاط الجارى لارتباطها بالضريبة على الارباح بالرغم من أنها تدفع عمليا فى سنة أو سنوات تالية ، هذا علما بأن المدفوع عن الضرائب الدخلية وتشمل (ضرائب أرباح العام) والمدفوع عن مصروفات سنوات سابقة تدرج فى قائمة مدفوعات النشاط الجارى .

٢ ـ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها : رتب النظام اسلوبا معينا لمعالجة هذا المخصص ، وهذا الاسلوب يخضع للقواعد الآتية :

ا) فى نهاية كل فترة مالية يكون مخصص للديون المشكوك فيها وذلك بعد دراسة كافة ارصدة الحسابات الشخصية المدينة .

ب) يحمل حساب المخصص خلال العام بما يعدم من هذه الديون . ومن ثم لا يحمل حساب الديون المعدومة الا بما يعدم من ديون لم يسبق تكوين مخصص لها .

وفى ضوء ذلك تكون المعالجة الحاسبية لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها والديون المعدومة كما يلى :

ا) تكوين المخصص او زيادته :

من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى ح / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٢

ب) اعدام دين بقدر المخصص او يقل عنه :

من ح / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
الى ح / عملاء (١) بحسب القطاعات	١٦١

جـ) اعدام دين يزيد عن المخصص :

من ح / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
من ح / ديون معدومة	٣٦٦
الى ح / عملاء (بحسب القطاعات)	١٦١

د ــ اعدام دين لم يكن له مخصص :

من ح / ديون معدومة	٣٦٦
الى ح / عملاء (بحسب القطاعات)	١٦١

وكمثال نورد فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ــ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .

---

(١) او الى حساب آخر من الحسابات الشخصية المدينة مثل « مدينون متنوعون ــ سلف العاملين » فى حالة اتخاذ قرار باعدام رصيد سلفة معينة .

وعند الجرد تقرر اعدام دين قدره ٤٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، كما تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٧٠٠ جنيه .

فتكون قيود التسوية اللازمة وحساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك وحساب مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها كالآتى :

قيود التسوية

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠			من ح / م . د . مشكوك فى تحصيلها
	٤٠٠		الى ح / عملاء ق . خ . أعمال
		٤٠٠	شركة ...
			(قرار اعدام دين على شركة ...)
٦٠٠			من ح / . بخلاف م . الاهلاك
	٦٠٠		الى ح / م . د . مشكوك فى تحصيلها
			(تعديل رصيد المخصص لكى يساوى الديون المشكوك فيها عند الجرد)

ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

٣٠٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	٣٦٠٠	من ح / العمليات الجارية	٦/٣٠
٦٠٠	الى ح/م.د. مشكوك			(اقفال)	
	فى تحصيلها	٦/٣٠			
٣٦٠٠			٣٦٠٠		

ح / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها

٤٠٠	الى ح / عملاء ق.خ.اعمال	٦/٣٠	٥٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٧٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠	٦٠٠	من ح/م. بخلاف م. الاهلاك	٦/٣٠
١١٠٠			١١٠٠		

٣ ــ **مخصصات اخرى** : وهذه المخصصات يجب تحديد اغراضها بصفة قاطعة مع فصل كل مخصص فى حساب مستقل ، ومن أمثلة هذه المخصصات مخصص هبوط أسعار الاستثمارات المالية ومخصص التعويضات بسبب المنازعات القضائية ، فاذا فرض أن القيمة السوقية للاستثمارات المالية يقل

عن رصيدها الدفترى ٦٠٠ جنيه فان تكوين مخصص بهذا المبلغ يتم بالقيد الآتى :

منه	له	بيان
٦٠٠		من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
	٦٠٠	الى ح / مخصصات اخرى ـ مخصص ا . مالية

ومن أهم انواع المخصصات الاخرى « مخصصات هبوط أسعار الانتاج التام » و « مخصص الصيانة » ، ونؤجل شرح المخصص الأول لحين شرح حساب مخزون الانتاج التام ، ونخصص الجزء التالى من المبحث لشرح المخصص الثانى .

٤ ـ **مخصص الصيانة** : من المعروف ان تكاليف صيانة الاصول الثابتة تتفاوت خلال الاعمار الانتاجية لها ، فتكون قليلة نسبيا فى السنوات الاولى وتزيد بعد ذلك ، لذلك ينادى كثير من المحاسبين باستخدام « مخصص الصيانة » كأسلوب محاسبى لمحاولة تطبيق القسط الثابت بالنسبة لتكاليف صيانة الاصول الثابتة .

ومراعاة لهذا الاتجاه نص النظام على تكوين مخصص للصيانة ، ويستفاد من النص ان المعالجة المحاسبية لهذا المخصص تخضع للقواعد الآتية :

أ) تخصيص مبلغ ثابت تحمل به تكاليف الفترة المالية ، وذلك لتحقيق عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصل خلال عمره الانتاجى .

ب) اذا كان رصيد مخصص الصيانة فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة ، أما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية ، والرأى فى هذا الصدد اظهار الرصيد الدائن للمخصص بالميزانية تحت عنوان « مخصصات أخرى » .

جـ) يعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

وفى ضوء هذا تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة من بداية الفترة المالية حتى آخرها كما يلى :

أ) **فى بداية الفترة المالية :** يتم تكوين مخصص الصيانة للفترة المالية باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » كما يلى :

من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة	٣٢٤

ب) **خلال الفترة المالية :** تحمل تكاليف الصيانة على حسابات الاستخدامات المعنية ، فتكلفة الصيانة المؤداء بواسطة الغير تحمل على حساب مستلزمات خدمية ، وتكلفة الصيانة المؤداة بواسطة الوحدة تحمل على الاستخدامات المختلفة ، فمثلا اجور العاملين بها تحمل على حساب أجور نقدية . وبتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ، ثم على حسابات المراكز فى ادارة التكاليف يمكن حصر تكلفة « مركز الصيانة » وبصفة عامة تتمثل هذه التكلفة فى أجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية واهلاك .

جـ) **فى ختام الفترة المحاسبية :** ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة ليكون أساسا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة	٣٢٤
الى ح / اجور نقدية	٣١١
الى ح / مزايا عينية	٣١٢
الى ح / تامينات اجتماعية	٣١٣
الى ح / مستلزمات سلعية	٣٢
الى ح / مستلزمات خدمية	٣٣
الى ح / اهلاك	٣٥٢

وكمثال نفرض ان رصيد مخصص الصيانة فى بداية السنة كان ٢٠٠ جنيه وان المبلغ الثابت الخاص بهذا المخصص كان ٣٠٠٠ جنيه ، وفى نهاية السنة كان بيان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٣٥٠٠ جنيه كما يلى :

٩٠٠ أجور نقدية ــ ٥٠ مزايا عينية ــ ٢٥٠ تأمينات اجتماعية ــ ٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ــ ٢٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ــ ١٠٠ اهلاك .

فطبقا لهذه البيانات يثبت المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

له	منه	بيـــان
٣٠٠٠		من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
	٣٠٠٠	الى ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة
		(المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة)

وفى نهاية السنة يتم تسوية حساب مخصص الصيانة طبقا لاخطار ادارة التكاليف كما يلى :

منه	له	بيـــان
٣٥٠٠		من ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة
	٩٠٠	الى ح / اجور نقدية
	٥٠	الى ح / مزايا عينية
	٢٥٠	الى ح / تامينات اجتماعية
	٢٠٠٠	الى ح / مستلزمات سلعية
	٢٠٠	الى ح / مستلزمات خدمية
	١٠٠	الى ح / اهلاك
		(تحميل المخصص بالتكاليف الفعلية للصيانة)
٣٠٠		من ح / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
	٣٠٠	الى ح / مخصصات اخرى ـ مخصص الصيانة
		(تحميل الرصيد المدين للمخصص على استخدامات السنة)

وطبقا لهذه البيانات يظهر حساب « مخصصات أخرى ـ مخصص الصيانة » خلال السنة كما يلى :

د / مخصصات اخرى ــ مخصص الصيانة

٣٢٠٠	رصيد مرحل (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٣٠٠٠	من ح/م.بخلاف م . الاهلاك	٧/١
٢٢٠٠			٣٢٠٠		
٩٠٠	الى هـ / ا . نقدية	٦/٣٠	٣٢٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٥٠	الى هـ / م . عينية	٦/٣٠	٣٠٠	رصيد مرحل	٦/٣٠
٢٥٠	الى هـ / ت . اجتماعية	٦/٣٠			
٢٠٠٠	الى هـ / م . سلعية	٦/٣٠			
٢٠٠	الى هـ / م . خدمية	٦/٣٠			
١٠٠	الى هـ / اهلاك	٦/٣٠			
٣٥٠٠			٣٥٠٠		
٣٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠	٣٠٠	من ح/م. بخلاف م . الاهلاك	٦/٣٠
٣٠٠			٣٠٠		

واذا فرضنا ان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة كانت ٢٨٥٠ جنيه فقط (٩٠٠ أجور نقدية ــ ٥٠ مزايا عينية ــ ٢٥٠ تأمينات اجتماعية ــ ١٣٥٠ مستلزمات سلعية ــ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ــ ١٠٠ اهلاك) ، فان اثبات قيد التسوية الأول فى نهاية السنة يترتب عليه ابقاء حساب المخصص برصيد دائن قدره ٣٥٠ جنيه ، ومن ثم لا يكون هناك محل لقيد التسوية الثانى على ان يظهر هذا الرصيد بالميزانية تحت عنوان « مخصصات أخرى » ، ويتضح ذلك من تصوير الحساب كما يلى :

د / مخصصات اخرى ــ مخصص الصيانة

٣٢٠٠	رصيد مرحل (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٣٠٠٠	من هـ / م. بخلاف م. الاهلاك	٧/١
٢٢٠٠			٣٢٠٠		
٩٠٠	الى هـ / ا . نقدية	٦/٣٠	٣٢٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٥٠	الى هـ / م . عينية	٦/٣٠			
٢٥٠	الى هـ/ت . اجتماعية	٦/٣٠			
١٣٥٠	الى هـ / م . سلعية	٦/٣٠			
٢٠٠	الى هـ / م . خدمية	٦/٣٠			
١٠٠	الى هـ / اهلاك	٦/٣٠			
٣٥٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠			
٣٢٠٠			٣٢٠٠		

المثـال الأول :

تمت العمليات الآتيـة باحدى شركات القطـاع العام ، والمطلـوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ — دفعت الشركة ١٥٠ جنيه بشيك تبرع للمجهود الحربى .

٢ — دفعت الشركة ٦٠٠ جنيه بشيك وذلك قيمة الفائدة السـنوية على أحد القـروض المحلية والتى حل تاريخ اسـتحقاقها علما بان ما يخص السـنة الماضـية من هـذه الفـوائد مبلغ ١٠٠ جنيه أخـذ فى الحسـبان عند تسـوية الاستخدامات فى نهاية تلك السـنة .

٣ — تقرر اعـدام دين على احـدى الشركات بالقطاع الخاص وقـدره ٦٠٠ جنيـه علما بأن رصـيد مخصـص الديـون المشـكوك فى تحصـيلها فى الدفاتر ٨٠٠ جنيـه .

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
١٥٠			من هـ / تبرعـات
	١٥٠		الى هـ / م . ج . ت . مسـتحقة
		١٥٠	تبرعات واعانات مسـتحقة للغير
			(اسـتحقاق تبرع للمجهود الحربى)
١٥٠			من هـ / م . ج . ت . مسـتحقة
		١٥٠	تبرعات واعانات مسـتحقة للغير
	١٥٠		الى هـ / بنك تمويل النشـاط الجـارى
			(سـداد التبرعات بشـيك رقم ...)
٥٠٠			من هـ / فـوائد محليـة
	٥٠٠		الى هـ / م . ج . ت . مسـتحقة
		٥٠٠	فـوائد مسـتحقة
			(استحقاق نصيب السنة من فوائد قرض ...)
٦٠٠			من هـ / م . ج . ت . مسـتحقة
		٦٠٠	فـوائد مسـتحقة
	٦٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشـاط الجـارى
			(سـداد فائـدة قرض ... بشـيك رقم ...)
٦٠٠			من هـ / مخصص ديون مشـكوك فى تحصـيلها
	٦٠٠		الى هـ / عمـلاء ق . خ . اعمـال
		٦٠٠	شركة ...
			(اعـدام الدين المسـتحق على ...)

المثـال الثانـى : (تســوية الاســتخدامات فى نهاية العام)

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحـدى شركات القطاع العام عن السـنة المنتهيـة فى ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتيـة والمطلـوب قيـود التسـوية اللازمة :

١ ــ هنـاك ١٠٠ جنيه ضرائب عقارية مسـتحقة .

٢ ــ بفحص حساب ايرادات أوراق مالية وجـد أن رصـيده ٧٨٠ جنيـه ممثلا لصـافى الايراد بعد خصـم ضريبة القيم المنـقولة علما بأن اجمالى الايراد ١٠٠٠ جنيه .

٣ ــ بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى :

أ) رصـيد احدى المصـالح الحكومية بدفتر اسـتاذ العملاء يعادل ٤٠ جنيه ويتمثل فى المبالغ التى خصـمتها هـذه المصـلحة مقـابل الدمغـة على الصرفيات الحكومية ولم يتم تسويتها وقت السداد .

ب) تقرر اعـدام ١٠٠ جنيه على احـدى شركات القطـاع الخاص ، وتبلغ الديون المشـكوك فى تحصـيلها ٥٠٠ جنيه ، هـذا علما بأن رصـيد مخصص الديون المشـكوك فى تحصـيلها بالدفاتر ٨٠ جنيه .

٤ ــ تبين من اخطـارات ادارة التكاليف أن تكلفـة مركز الصيانة خلال الفترة : ٦٠٠ جنيه أجـور نقـدية ــ ٤٠ جنيه مزايا عينية ــ ٢٠٠ جنيه تأمينـات اجتماعية ــ ٥٠٠ جنيه مستلزمات سـلعية ــ ٣٠٠ جنيه مسـتلزمات خدمية ــ ٦٠ جنيه اهلاك . هذا علما بان رصـيد مخصص الصيانة بالدفاتر ١٩٠٠ جنيه .

منـه	لـه	مساعد	بيـــان
١٠٠			من حـ / ضرائب عقـارية
	١٠٠		الى حـ / دائنـون متنوعـون
		١٠٠	مصـلحة الضرائب ــ ضرائب عقـارية
			(الضرائب العقارية المسـتحقة فى نهاية العام)
٢٢٠			من حـ / ضرائب دخليـة
	٢٢٠		الى حـ / ايرادات اوراق ماليـة
			(تسـوية حساب الايرادات بالضريبة المحتجزة)

له	منه	مساعد	بيــــــان
٤٠			من هـ / ضرائب اخــــرى
	٤٠		الى هـ / عمـــــلاء ق . ع . خـــدمات
		٤٠	مصـــــلحة ...
			(تســوية حساب مصلحة ... برسوم الدمغة المحتجزة)
٨٠			من هـ / مخصص ديــون مشــكوك فى تحصــيلها
٢٠			من هـ / ديــــون معـــدومة
	١٠٠		الى هـ / عمـــلاء ق . خ . اعمـــــال
		١٠٠	شركة ...
			(اعــدام الدين المســتحق على شركة ...)
٥٠٠			من هـ / مخصصات بخــلاف مخصصــــات الاهــــلاك
	٥٠٠		الى هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصـــيلها
			(الديون المشــكوك فيها عنـــد الجــرد)
١٧٠٠			من هـ / مخصصات اخــــرى ـ مخصص صــيانة
	٦٠٠		الى هـ / أجـــــور نقـــدية
	٤٠		الى هـ / مـــزايا عينيــــة
	٢٠٠		الى هـ / تامينـــــات اجتماعيـــــة
	٥٠٠		الى هـ / مســـــتلزمات ســــلعية
	٣٠٠		الى هـ / مســــتلزمات خدميــــة
	٦٠		الى هـ / اهـــــلاك
			(تحميل مخصـــص الصـــيانة بالتكاليف الفعليـــة)

● ● ●

الباب الخامس

حسابات الموارد

تقديم الباب — الاطار العام لتبويب الموارد بالدليل :

استخدم النظام المحاسبى اصطلاح « الموارد » ليعبر عن الايرادات والارباح التى تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة نتيجة لمباشرة نشاطها الجارى ، وارتباط بنود الموارد بالنشاط الجارى للوحدة قد يكون ارتباطا مباشرا او غير مباشر ، كما انها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا النشاط مثل الايرادات الخاصة بسنوات سابقة .

وطبقا للاطار العام للدليل المحاسبى يتم تبويب الموارد الى اربعة مجموعات ، وهى « ايرادات النشاط الجارى حـ / ٤١ » و « الاعانات حـ / ٤٢ » و « ايرادات الأوراق المالية حـ / ٤٣ » و « الايرادات التحويلية حـ / ٤٤ » (١) .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى للايرادات ، اذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم الايرادات عادة الى مجموعتين ، وهى « ايرادات النشاط الجارى » و « الايرادات الأخرى » ، وتشمل المجموعة الأخيرة الايرادات غير الذاتية والعرضية .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن ابراز النقاط الآتية :

١ — استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح « الموارد » بدلا من اصطلاح الايرادات لكون الاصطلاح الاول يتصف بالشمول ، اذ يمكن ان يشتمل على ما لا يعتبر فنيا ايرادات كالارباح الراسمالية وارباح بيع المستلزمات السلعية .

٢ — اشتمل الدليل المحاسبى على مجموعة محاسبية خاصة بالاعانات ، وهى ما تمنحه الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى او لتمكينها من المنافسة الاجنبية ، وذلك تحقيقا لاهداف المحاسبة القومية .

---

(١) هناك مجموعة خامسة أضيفت بالدليل المحاسبى وهى « ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضى حـ / ٤٥ » ، وقد نظر النظام المحاسبى لهذه الأرباح نظرة خاصة ، علاوة على أن نشاط هذه المشروعات يتم عادة بالبيع بالتقسيط ، الامر الذى يتطلب مناقشة الآراء الخاصة بتنسيق توزيع الارباح على سنوات التعاقد ، لذلك نؤجل [illegible] هذا الموضوع لبحث خاص .

٣ ـ أخذ الدليل المحاسبى بالاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة من حيث التفرقة بين ايرادات النشاط الجارى والايرادات الاخرى ، فقد انعكست هذه الايرادات الاخيرة فى حسابات ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الموارد بالدليل المحاسبى كما يلى :

الفصل الأول	:	ايرادات النشاط الجارى
الفصل الثانى	:	الاعانات وايرادات الأوراق المالية
الفصل الثالث	:	الايرادات التحويلية

● ● ●

الفصل الأول

ايرادات النشاط الجارى

يعرف النظام المحاسبى ايرادات النشاط الجارى بانها قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها .

وبالنظر الى خريطة الحسابات بالدليل المحاسبى نجد ان ايرادات النشاط الجارى تشمل « صافى مبيعات انتاج تام حـ / ٤١١ » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة حـ / ٤١٢ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ / ٤١٣ » و « تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة حـ / ٤١٤ » و « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ / ٤١٥ » و « ايرادات تشغيل للغير حـ / ٤١٦ » و « خدمات مباعة حـ / ٤١٧ » و « بضائع بغرض البيع حـ / ٤١٨ » و « مخلفات انتاج حـ / ٤١٩ » .

وطبقا لتبويب ايرادات النشاط الجارى بالدليل المحاسبى نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول	:	صافى مبيعات الانتاج التام
المبحث الثانى	:	تغير مخزون الانتاج بالتكلفة
المبحث الثالث	:	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
المبحث الرابع	:	المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة
المبحث الخامس	:	ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة
المبحث السادس	:	البضائع بغرض البيع
المبحث السابع	:	مخلفات الانتاج

• • •

المبحث الأول

صافى مبيعات الانتاج التام

تحليل وتبويب صافى المبيعات :

يتعين تحليل المبيعات على مستوى الصنف او القسم ، وهذا التحليل مطلوب على مستوى حساب المبيعات والبنود المكونة له اذ يقسم حساب « صافى مبيعات انتاج تام حـ / ٤١١ » الى :

٤١١١		صـــافى مبيعات صنف / قسم — دائن
	٤١١١١	اجمالى مبيعات صنف / قسم — دائن
	٤١١١٢	مردودات داخلة صنف / قسم — مدين
	٤١١١٣	مرتجعات مبيعات صنف / قسم — مدين
	٤١١١٤	خصم مسموح به صنف / قسم — مدين
	٤١١١٥	نقـل انـتاج تام صنف / قسم — مدين
	٤١١١٦	هدايا وعينات صنف / قسم — مدين

القـواعد الخاصــة بصافى المبيعـات :

يلاحظ على تبويب صـــافى مبيعات الانتاج التام أنهـــا تعادل اجمالى المبيعـــات من واقـــع الفـــواتير ومتضـــمنة قيمـــة الهدايا والعينـــات ، ومستبعدا من ذلك « المردودات الداخلة » و « مرتجعـــات المبيعات » و « الخصـــم المســـموح به » و « نقل الانتـــاج التام » و « الهـــدايا والعينـــات » ، الامر الذى يســـتدل منه ان النظام المحاسبى اتخذ قواعد خاصـــة لقياس صـــافى مبيعات الانتـــاج التام . هذا بالاضـــافة الى ضرورة اســـتبعاد رســـوم الانتـــاج وحصـــيلة الخزانة من صـــافى المبيعـــات ، وتوسيط حساب العملاء لاغراض الموازنة النقدية . وفيما يلى ايضـــاح لهذه القـــواعد الخاصـــة :

١ — معالجة المردودات والمرتجعـــات : كثيرا ما تعالج هـــذه المردودات أو المرتجعات كحسابات مدينة تقفـــل فى الجانب المدين من الحســـاب الختامى ، ولكن النظام المحاسبى اســـتبدل ذلك بمعالجتهـــا كتســـوية لحساب المبيعـــات ، اذ ان المردودات او المرتجعات فى جوهرها لا تعدو ان تكـــون تخفيضـــا لما ســـبق تحقيقه من مبيعات . ويلاحظ ان النظام المحاسبى استخدام اصطلاح « مردودات داخلـــة » ليعبر عن المردودات من مبيعـــات العام الماضى ، واصـــطلاح « مرتجعات مبيعات » ليعبر عن مردودات مبيعـــات العام الحالى .

٢ — معالجة الخصـــم المسموح به : ان المعالجـــة التقليدية لهذا الخصـــم اعتباره كبند من بنـــود النفقـــات واقفاله فى الجانب المدين من الحســـاب الختامى ولكن النظام المحاســـبى اســـتبدل ذلك بمعالجـــة الخصـــم كتســـوية او تخفيض للمبيعات السابق اثباتها ولعل الهدف من ذلك هو محاولة النظام لتحقيق قياس الايراد على اساس « اســـعار نقـــدية » الامـــر الذى يحقق موضـــوعية القياس ، الا أنه بتتبع آثار هذه المعالجة نجـــد أنها قـــد لا تحقق الهـــدف منها بصـــورة شاملة ، اذ يقتصر تحققه بالنســـبة للمبيعات الآجلة التى اعتبها الســـماح بخصـــم ، فان عدم تحقق الخصـــم يؤدى الى بقاء هذه المبيعات على اســـاس اســـعار آجلة ، الامـــر الذى يؤدى الى امتزاج الاسعار الآجلة مع الاسعار النقدية فى رصـــيد حســـاب صافى

المبيعات ، ويتوقف قدر هذا الامتزاج على قرار العملاء بخصوص السداد أو عدم السداد خلال المهلة المتفق عليها (١) .

٣ ـ معالجة تكاليف نقل الانتاج التام : قبل صدور النظام المحاسبى كانت هذه التكاليف تعالج بتحميلها على حساب « النقل للخارج » كحساب من حسابات الاستخدامات ، ولكن النظام استبدل ذلك بمعالجة هذه التكاليف كتسوية أو تخفيض لايراد المبيعات لتحقيق موضوعية قياس الايراد على أساس « الاسعار تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية » ، اى دون تأثر باختلاف اسعار البيع لاختلاف شروط التسليم .

٤ ـ معالجة الهدايا والعينات : قد تقدم الوحدة لعملائها هدايا وعينات من انتاجها ، ويقضى النظام المحاسبى بمعالجة ذلك بجعل حساب « صافى مبيعات ـ اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حساب « صافى مبيعات ـ هدايا وعينات » مدينا ، ويلاحظ على هذه المعالجة أنه وان كان لا يترتب عليها تغير رصيد حساب صافى المبيعات الا انها تؤدى الى زيادة اجمالى المبيعات مع استحداث حساب هدايا وعينات وجعله مدينا بنفس قيمة الزيادة ، الامر الذى يترتب عليه امكانية حصر قيمة الهدايا والعينات كل فترة دورية واخضاعها للاجراءات الرقابية .

٥ ـ استبعاد رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة : كما سبق أن أوضحنا تقيد المبيعات صافية اى دون اشتمالها على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة وغير ذلك من الرسوم التى يقوم البائع بتحصيلها وتسديدها للجهة الحكومية المختصة ، وقد بينا كيفية معالجة ذلك عند مناقشة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة .

٦ ـ توسيط حساب العملاء : لاغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى سواء تم البيع بالاجل أو بالنقد مع التحليل اللازم لهذا الحساب على أساس القطاعات المختلفة .

المعالجة المحاسبية لصافى المبيعات :

فى ضوء القواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بمبيعات الانتاج التام كما يلى :

١ ـ المبيعات : بفرض أن الوحدة باعت انتاج تام بالاجل لاحدى شركات القطاع العام يقيد استحقاق هذه المبيعات باذن التوجيه الاتى :

---

(١) لمزيد من المناقشة والتحليل يرجع الى مجلة « التكاليف » عدد خاص ، مايو / اكتوبر ١٩٧٧ ، « الدراسة التحليلية للدليل المحاسبى كمنطلق لاكتشاف مجالات التطوير » ، بقلم المؤلف .

من حـ/عملاء قطاع عام اعمال شركة ...	١٦١١٢ × ×
الى حـ/صافى مبيعات صنف / قسم اجمالى مبيعات	٤١١١ ٤١١١١

٢ ـ **المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعـات :** بفرض ان احـدى شركات القطاع الخاص ردت للوحدة انتاج تام من مبيعات العام الماضى تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم مردودات داخلة	٤١١١ ٤١١١٢
الى حـ/عملاء قطاع خاص اعمال شركة ...	١٦١٢٢ × ×

وبفرض ان ما تم رده كان من مبيعات العام الحالى يكون اذن التوجيه كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم مرتجعات مبيعات	٤١١١ ٤١١١٣
الى حـ/عملاء قطاع خاص اعمال شركة ...	١٦١٢٢ × ×

٣ ـ **الخصم المسموح به :** بفرض ان احدى شركات القطاع العـام سـددت قيمة فاتورة مبيعات بعد خصم مبلغ معين طبقا لشروط الدفع تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم خصم مسموح به	٤١١١ ٤١١١٤
الى حـ/عملاء قطاع عام اعمال شركة ...	١٦١١٢ × ×

٤ ـ **نقل الانتاج التام :** فى حالة استخدام وسـائل نقل الغير يتم توسـيط حساب الموردين ، فيفرض ان متعهد النقل احدى شركات القطاع الخاص يكون اذن التوجيه الخاص باستحقاق مصاريف النقل كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم نقل انتاج تام	٤١١١ ٤١١١٥
الى حـ/موردو قطاع خاص شركة ٠٠٠	٢٦١٢ × ×

ويلاحظ ان نقل الانتـاج التام فى هذه الحـالة وان كان يعتبر بطبيعته خدمة بواسطة الغير الا أن تكلفته لا تحمل على حساب مستلزمات خدمية وانما يعالج فنيا كتسوية لحساب صافى المبيعات (١) ٠

اما فى حالة استخدام وسائل نقل الوحدة فتحسب مصـاريف النقل تقديريا على أساس أسـعار المثل ، وتعالج خدمة وسـائل نقل الوحدة كما لو كانت خدمات مباعة للغير ، فيكون اذن التوجيه فى هذه الحالة كما يلى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم نقل انتاج تام	٤١١١ ٤١١١٥
الى حـ/خدمات مباعة	٤١٧

ويلاحظ على هذه المعـالجة عدم زيادة اجمالى موارد الوحدة الاقتصـادية ، ولكن يترتب عليها تسوية هذه الموارد بانقاص رصيد حساب صافى مبيعات وزيادة رصيد حساب خدمات مباعة بنفس القيمة تحقيقا لموضوعية قياس مصادر الموارد المختلفة ٠

٥ ـ **الهدايا والعينات** : كما سبق ان اوضـحنا تتم المعالجة المحاسبية لهذه العملية بجعل حساب « صافى مبيعات ـ اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حسـاب « صافى مبيعات ـ هدايا وعينات » مدينا ، وطبقا لذلك تقيد الهدايا والعينات باذن التوجيه الاتى :

من حـ/صافى مبيعات صنف / قسم هدايا وعينات	٤١١١ ٤١١١٦
الى حـ/صافى مبيعات صنف / قسم اجمالى مبيعات	٤١١١ ٤١١١١

---

١) انظر القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدميـة ٠

وتختلف الاراء بخصوص اساس تقييم الهدايا والعينات ، اذ يرى البعض تقييمها على أساس التكلفة بينما يحبذ البعض الاخر تقييمها على اساس اسعار البيع ، ونرى أن تقوم بأسعار البيع لاتساق ذلك مع المعالجة السابقة اذ ان ذلك يؤدى الى تجانس المبالغ المقيدة فى حساب اجمالى مبيعات :

وتمشيا مع طبيعة المعالجة المحاسبية السابقة يستحسن تصوير حساب صافى مبيعات مزودا بخانات تحليلية للمردودات ، والمرتجعات ، والخصم المسموح به ، والنقل ، والهدايا والعينات :

الدفعات المقدمة من العملاء :

قد نحصل الوحدة الاقتصادية من عملائها مبالغ تحت ذمة مبيعات ، وتعالج هذه المتحصلات مباشرة فى حساب العملاء ، فبفرض ان الوحدة حصلت بشيك مبلغا من شركة قطاع عام تحت ذمة مبيعات انتاج تام يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

١٨٢١	من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
١٦١٢٢	الى حـ / عملاء قطاع عام اعمال
××	شركة ...

وعند تسليم هذه المبيعات فى تاريخ لاحق يجعل حساب العملاء مدينا وحساب صافى مبيعات انتاج تام دائنا ، واذا لم يتم التسليم حتى نهاية السنة المالية فان الأرصدة الدائنة للعملاء تظهر كأرصدة شاذه فى جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عملاء » ، أى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للعملاء .

مثال :

فى تاريخ معين خلال شهر يوليو ١٩٨١ تمت العمليات الآتية باحدى شركات القطاع العام بخصوص المنتج « ص » والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى وحساب صافى مبيعات صنف « ص » .

١ ــ باعت الشركة بالنقد للجمهور ما قيمته ٤٣٠٠ جنيه ، واودع المبلغ بالحساب الجارى بالبنك .

٢ ــ باعت الشركة بالاجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٢٧٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ٧٠ جنيه .

٣ ــ باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع عام ما قيمته ٤٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، ويتضمن هذا المبلغ ٨٠٠ جنيه حصيلة خزانة ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه .

٤ ــ باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٣٩٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٠٠ جنيه .

٥ ــ رد للشركة انتاج تام قيمته ١٥٠ جنيه سبق بيعه فى العام الماضى لاحدى شركات القطاع العام .

٦ ــ رد للشركة انتاج تام قيمته ٢٠٠ جنيه سبق بيعه خلال هذا الشهر لاحدى شركات القطاع الخاص .

٧ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٩٦٠ جنيه سدادا للمستحق على احدى شركات القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع .

٨ ــ حصلت الشركة بشيك مبغ ١٧٠٠ جنيه سدادا للمستحق على مصلحة حكومية وقدره ١٨٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة .

٩ ــ قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ١٦٠ جنيه .

١٠ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٥٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيع كمية معينة من الانتاج التام .

منه	له	مساعد	بيان
٤٣٠٠			من حـ/عملاء ق·خ· عائلى
		٤٣٠٠	عملاء ق·خ· عائلى ـ نقدا
	٤٣٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٤٣٠٠	اجمالى مبيعات
			(حصيلة المبيعات النقدية للجمهور بتاريخ ···)
٤٣٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٤٣٠٠		الى حـ/عملاء ق·خ· عائلى
		٤٣٠٠	عملاء ق·خ· عائلى ـ نقدا
			(ايداع حصيلة المبيعات بالبنك بقسيمة رقم ···)
٢٧٠٠			من حـ/عملاء ق·ع· خدمات
		٢٧٠٠	مصلحة ···
	٢٧٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٢٧٠٠	اجمالى مبيعات
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ···)
٧٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٧٠	نقل انتاج تام
	٧٠		الى حـ/موردو ق· خاص
		٧٠	شركة ···
			(مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم ···)
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق·ع· اعمال
		٤٠٠٠	شركة ···
	٣٢٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٣٢٠٠	اجمالى مبيعات
	٨٠		الى حـ/دائنون متنوعون
		٨٠	وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانة
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ···)

منه	له	مساعد	بيـــان
٩٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٩٠	نقل انتاج تام
	٩٠		الى حـ/خدمات مبـــاعة
			(مقابل مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم •••)
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٤٠٠٠	شركة •••
	٣٩٠٠		الى حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٣٩٠٠	اجمالى مبيعات
	١٠٠		الى حـ/خدمات مبـــاعة
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ••• ومقابل نقلها طبقا لطلب العميل بفاتورة رقم •••)
١٥٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		١٥٠	مردودات داخلة
	١٥٠		الى حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٥٠	شركة •••
			(اشــعار دائن رقم •••)
٢٠٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٢٠٠	مرتجعات مبيعات
	٢٠٠		الى حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٢٠٠	شركة •••
			(اشــعار دائن رقم •••)
١٩٦٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
٤٠			من حـ/صافى مبيعات صنف ص
		٤٠	خصم مســموح به
	٢٠٠٠		الى حـ/عملاء ق٠خ٠ اعمال
		٢٠٠٠	شركة •••
			(سداد المستحق على شركة ••• بشيك رقم •••)

منـه	لـه	مساعد	بيـان
١٧٠٠			من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
١٠٠			من هـ / ضرائب اخـرى
	١٨٠٠		الى هـ / عمـلاء ق . ع . خدمات
		١٨٠٠	مصـلحة ...
			(تحصيل المستحق على مصـلحة ... بشيك رقم ...)
١٦٠			من هـ / صـافى مبيعات صنف ص
		١٦٠	هـدايا وعينـات
	١٦٠		الى هـ / صـافى مبيعات صنف ص
		١٦٠	اجمـالى مبيعات
			(هدايا وعينات باذن صرف رقم ...)
١٥٠٠			من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	١٥٠٠		الى هـ / عمـلاء ق . خ . اعمـال
		١٥٠٠	شركة ...
			(شـيك رقم ... تحت ذمة بيع انتاج تام)

ح/٤١١١ ـ صافى مبيعات صنف س

منـــه　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　لـــه

اجمالى	مردودات داخلة ٤١١١٢	مرتجعات مبيعات ٤١١١٣	خصم مسموح به ٤١١١٤	نقل انتاج تام ٤١١١٥	هدايا وعينات ٤١١١٦	بيان	تاريخ	اجمالى مبيعات ٤١١١١	بيان	تاريخ
٧٠				٧٠		الى ح/موردو ...		٤٣٠٠	من ح/عملاء ...	
٩٠				٩٠		الى ح/خدمات مباعة		٢٧٠٠	من ح/عملاء ...	
١٥٠	١٥٠					الى ح/عملاء ...		٣٢٠٠	من ح/عملاء ...	
٢٠٠		٢٠٠				الى ح/عملاء ...		٣٩٠٠	من ح/عملاء ...	
٤٠			٤٠			الى ح/عملاء ...		١٦٠	من ح/صافى مبيعات	
١٦٠					١٦٠	الى ح/صافى مبيعات				

المبحث الثاني

تغير مخزون الانتاج بالتكلفة

هذا المبحث مخصص لحساب التغير فى مخزون كل من الانتاج التام وغير التام الا انه استكمالا للمعالجة المحاسبية لمخزون الانتاج ، نضمن هذا المبحث الجوانب الأخرى المتعلقة بهذا المخزون ، فيشمل هذا المبحث الموضوعات الآتية :

١ — مفهوم التغير فى المخزون .
٢ — القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون .
٣ — المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام .
٤ — المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام .
٥ — مخصص هبوط اسعار الانتاج التام .
٦ — المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام .

اولا — مفهوم التغير فى المخزون :

قبل صدور النظام المحاسبى كان التغير فى المخزون ينعكس بطريقة غير مباشرة فى الحسابات الختامية . اذ اعتاد المحاسبون قبل صدوره على اقفال حسابات المخزون أول المدة (بضاعة أول المدة) واثبات المخزون آخر المدة بتوسيط الحساب الختامى مباشرة .

ولكن النظام المحاسبى استبدل هذا الاجراء بان افرد بالدليل المحاسبى حسابات وسيطة للتغير فى المخزون تطبيقا لسمة استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة (١) ، وهذا الاستقلال يرتكز على التفرقة بين رصيد المخزون فى تاريخ معين وما يلحق هذا المخزون من تغير بين تاريخين معينين اى خلال فترة معينة ، فالمخزون من حسابات الميزانية والتغير فى المخزون من حسابات النتيجة .

ثانيا — القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون :

اتخذ النظام المحاسبى موقفا خاصا من حسابات التغير فى المخزون بهدف تحقيق التاليف بين البيع والانتاج كظاهرتين من ظواهر تحقق الايراد ، وهذا الموقف يرتكز على القواعد الآتية :

١ — ***انعكاس التغير فى المخزون بالتكلفة*** : ينعكس حساب التغير فى المخزون بالدفاتر بتكلفته نتيجة لتقويم المخزون بهذه التكلفة ، وهذا التقويم يعتبر تطبيقا لظاهرة البيع .

---

(١) أنظر المبحث الثانى — الفصل الثالث — الباب الاول .

٢ ـ تكييف حسابات التغير كحسابات موارد : وهذا التكييف يعتبر تطبيقا لظاهرة الانتاج ، اذ أن هذا التكييف يعتبر خطوة أولى للتوصل الى قيمة « الانتاج بسعر البيع » ، والخطوة الثانية فى التأليف بين « الانتاج » و « البيع » كظاهرتين من ظواهر التحقق تتمثل فى اشتمال الدليل المحاسبى على حسابى « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ حـ/٤١٣ و حـ/٣٥٨ » ، كما سيتضح فيما بعد ·

ثالثا ـ المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام :

لا يظهر حساب « مخزون الانتاج التام » حركة هذا الانتاج خلال الفترة المالية اذ أنه غير ممسوك طبقا لاسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعى لتبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى ، لذلك فان رصيد حساب المخزون فى أول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى نلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة حـ/٤١٢ » طبقا لما يلى :

١ ـ اقفال مخزون اول السنة :

من حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
الى حـ/مخزون انتاج تام (أول السنة)	١٣٣

٢ ـ اثبات المخزون آخر السنة من قوائم الجرد :

من حـ/مخزون انتاج تام (آخر السنة)	١٣٣
الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

واذا دققنا فيما يترتب على القيدين السابقين من آثار محاسبية نستنتج نتيجتين متلازمتين :

١ ـ تسوية حساب مخزون الانتاج التام بحيث يصبح رصيده ممثلا لتكلفة مخزون آخر السنة ، ويظهر الحساب بهذا الرصيد فى [illegible]انية ·

٢ ـ فتح حساب تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ، والذى يصبح رصيده ممثلا لما لحق المخزون من تغير اثناء السنة ، وكحساب من حسابات الموارد يقفل فى حساب العمليات الجارية ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة ·

ورصيد حساب التغير فى المخزون قد يكون دائنا اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة اكبر من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج التام خلال السنة أكبر من المبيعات ، وفى هذه الحالة يقفل حساب التغير بالقيد الآتى :

من حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

وفى هذه الحالة يظهر تغير المخزون فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية مضافا لصافى مبيعات الانتاج التام كخطوة أولى للتوصل لقيمة « الانتاج التام بسعر البيع » .

وقد يكون الرصيد مدينا اذا كان قد تم سحب على المخزون خلال السنة ، وبعبارة أخرى اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة أقل من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج خلال السنة اقل من المبيعات ، فيقفل حساب التغير فى هذه الحالة كما يلى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

ويلاحظ أن حساب التغير من حسابات الموارد ، فظهور رصيد مدين له لا يغير من طبيعته ، وطبقا لذلك يظهر حساب التغير فى الحساب الختامى مطروحا فى جانب الموارد من صافى مبيعات الانتاج التام كخطوة للتوصل الى « الانتاج التام بسعر البيع » .

وكتعليق اخير على معالجة التغير فى المخزون نقول انه كان من الممكن تحقيق تسوية حساب المخزون مباشرة بقيد واحد ، فبفرض حالة التغير بالزيادة يكون قيد التسوية بقدر هذه الزيادة فقط كما يلى :

من حـ/مخزون انتاج تام	١٣٣
الى حـ/تغير مخزون انتاج بالتكلفة	٤١٢

وفى حالة التغير بالنقص يكون قيد تسوية حساب المخزون بمقدار النقص عكس القيد السابق ، ولكن يبدو ان النظام المحاسبى استخدم اسلوب تسوية المخزون بقيدين تمشيا مع المعالجة التقليدية لتسوية المخزون بقيدين (قيد اقفال مخزون أول السنة وقيد اثبات مخزون آخر السنة) .

رابعا ــ المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام :

قلنا سابقا ان حساب مخزون الانتاج التام لا يمثل حركة هذا المخزون خلال السنة وانما يثبت فيه نتيجة الجرد الفعلي للمخزون ، طبقا لذلك لا يتم اثبات فروق جرد مخزون الانتاج من خلال حساب المخزون ذاته وانما من خلال حساب النتيجة الذى يتاثر باثبات المخزون ، وهو حساب التغير فى المخزون (١) .

---

١) هذا بخلاف المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخازن المستلزمات السلعية ، اذ تثبت هذه الفروق بتسوية حسابات المخازن ذاتها نظرا لانها تمثل حركة هذه المستلزمات .

ولكن كيف يتم حصر فروق جرد المخزون ؟ تمسك الوحدات الاقتصادية بطاقات وسجلات احصائية بالمخازن وادارة التكاليف لاثبات حركة كل منتج ، وعند اجراء الجرد الفعلى تقارن ارصدة هذه البطاقات والسجلات بنتائج الجرد ، وباستخدام تكلفة وحدة المنتج من واقع حسابات التكاليف نتوصل الى تكلفة فروق الجرد سواء كانت عجز أو زيادة ·

١ ـ **معالجة العجز :** تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا (مسموح به) أو غير طبيعى (غير مسموح به) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعايير أى المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وهذا العجز لا يثبت فى الدفاتر ، وايضاحا لذلك نسوق التدليل الاتى :

- العجز الطبيعى لا يمكن تفاديه . ومن ثم يجب ان يؤثر فى رصيد المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية أى فائض (أو عجز) العمليات الجارية ·
- الاقتصار على اثبات الجرد الفعلى لمخزون الانتاج التام ، وعدم اثبات العجز الطبيعى يؤدى الى انقاص رصيد حساب التغير فى مخزون الانتاج التام بقدر العجز الطبيعى ، ومن ثم التأثير التلقائى فى فائض أو عجز العمليات الجارية ·

ولكى تعكس الدفاتر فروق الجرد بغض النظر عن طبيعتها قد يفضل اثبات العجز الطبيعى ، وطبقا للتدليل السابق ينحصر تأثير هذا الاثبات فى حساب تغير مخزون الانتاج التام ، وطبقا لذلك قد يقيد العجز الطبيعى باذن التوجيه الآتى :

من ح / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
الى ح / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

أما العجز غير الطبيعى فهو ذلك العجز الذى كان يجب الا يحدث لزيادته عن المعدلات الفنية الموضوعة ، ومن ثم يجب الا يتأثر فائض أو عجز العمليات الجارية بهذا العجز ، فبعد اثبات جرد مخزون الانتاج التام بجعل حساب التغير فى المخزون دائنا ، يجعل هذا الحساب دائنا ايضا بتكلفة العجز غير الطبيعى للمخزون مع تحميل هذه القيمة على حساب الارصدة المدينة الاخرى (مع فتح حساب للشخص المسئول) وطبقا لذلك بقيد العجز غير الطبيعى باذن التوجيه الاتى :

من ح/الأرصدة المدينة الأخرى	١٧٢
حساب ···	× ×
الى ح/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

اما اذا لم يكن تحديد الشخص المسئول فتعالج تكلفة هذا العجز كخسارة رأسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالى من المسئولية المختصة ، فيقيد تكلفة العجز غير الطبيعى فى هذه الحالة باذن التوجيه الاتى :

من حـ/خسائر راسمالية	٢٦٤
الى حـ/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢

واذا تتبعنا تاثير كل من القيدين السابقين على حساب العمليات الجارية نجد انه يؤدى الى زياده فائض العمليات الجاريه او تحفيض عجز العمليات الجارية بمقدار تكلفة العجز غير الطبيعى ، لان هذا العجز يجب الا يؤثر فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية • الا انه يلاحظ بالنسبه للقيد الاخير اعادة تحميل تكلفة هذا العجز كخسارة راسمالية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية •

٢ ـ معالجة الزيادة : اذا كانت هذه الزيادة فى حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعيه للانتاج اثناء التخزين أو فروق الوزن او القياس عند بيع الانتاج ، فتضاف هذه الزيادة للبطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت بالدفاتر الجرد الفعلى لمخزون الانتاج التام لان ذلك سيؤدى الى التأثير التلقائى فى فائض أو عجز العمليات الجارية •

اما اذا كانت الزيادة غير طبيعية فيجب مراجعة حركة المنتجات التامة كما تظهرها البطاقات والسجلات الاحصائية •

- فقد يتبين من الفحص خطأ فى اثبات اشعارات اضافة المنتجات التامة للمخزون ، وفى هذه الحالة يتم تصحيح البطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت نتيجة جرد مخزون الانتاج التام بالدفاتر كما سبق ان بينا •
- وقد يتبين من الفحص وجود انتاج تام بالمخزن تم بيعه فى أواخر السنة المالية ، واثبتت الفاتورة الخاصة بذلك ، ولكن لم يتسلمه العميل بعد ، وفى هذه الحالة يستبعد هذا الانتاج من قوائم الجرد ويثبت بالدفاتر جرد مخزون الانتاج التام بعد هذا الاستبعاد •

خامسا ـ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام :

قلنا سابقا انه اذا كانت تكلفة الانتاج التام تزيد عن قيمته باسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق ، وهذا المخصص يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » ويتم تكوين أو تعديل هذا المخصص فى نهاية كل سنة مالية فى ضوء جرد المخزون •

واذا استرجعنا الى الاذهان المعالجة المحاسبية لحساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، فان المعالجة المحاسبية للمخصص تتم فى نهاية كل سنة مالية طبقا لما يلى :

١ ـ تكوين المخصص او تعديله بالزيادة :

من حـ/م٠ بخلاف م٠ الاهلاك	٣٦٧
الى حـ/مخصصات اخرى ـ م٠ هـ٠ ا٠ ا٠ التام	٢٣٤

٢ ـ تعديل المخصص بالنقص او الغائه :

من حـ/مخصصات اخرى ـ م٠ هـ٠ ا٠ ا٠ التام	٢٣٤
الى حـ/ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

ويتم حساب المخصص فى تاريخ الجرد على مستوى المنتج او الخط الانتاجى او على مستوى الوحدة الاقتصادية (١) ، ولايضاح ذلك نفرض ان وحدة اقتصادية تتكون من ثلاث خطوط انتاجية ، وكانت نتائج جرد مخزون الانتاج التام فى نهاية سنة مالية معينة كما يلى :

بيـــان	تكلفةانتاج المخزون	القيمةباسعار البيع	المخصص على مستوى المنتج
الخط الانتاجى «س» :			
المنتج «ا»	٢٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	—
المنتج «ب»	١٨٠٠٠	١٧٨٠٠	٢٠٠
اجمـــالى	٤٣٠٠٠	٤٤٨٠٠	٢٠٠
الخط الانتاجى «ص» :			
المنتج «حـ»	٨٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠
المنتج «د»	٩٠٠٠	٩٨٠٠	—
اجمـــالى	١٧٠٠٠	١٦٨٠٠	١٠٠٠
الخط الانتاجى «ع» :			
المنتج «هـ»	١٢٠٠٠	١٣٠٠٠	—
المنتج «و»	١٥٠٠٠	١٣٧٠٠	١٣٠٠
اجمـــالى	٢٧٠٠٠	٢٦٧٠٠	١٣٠٠
اجمالى الخطوط الانتاجية	٨٧٠٠٠	٨٨٣٠٠	٢٥٠٠

---

١) بالنسبة لمخزون البضائع بغرض البيع يتم حساب المخصص على مستوى الصنف او القسم او على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

فاذا حسب المخصص على مستوى كل منتج على حدة فانه يعادل ٢٥٠٠ جنيه، أما اذا حسب المخصص على مستوى كلخط انتاجي فانه يعادل ٥٠٠ جنيه كما يلى :

المخصص على مستوى الخط «س» (١)	= ـــ
المخصص على مستوى الخط «ص» (١٧٠٠٠ ـ ١٦٨٠٠)	= ٢٠٠
المخصص على مستوى الخط «ع» (٢٧٠٠٠ ـ ٢٦٧٠٠)	= ٣٠٠
اجمـــالى المخصص	= ٥٠٠

أما اذا حسب المخصص على مستوى المنتجات جميعها أى على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فانه لن يكون هناك مبرر لهذا المخصص طبقا للبيانات السابقة ، لان قيم المنتجات بأسعار البيع (٨٨٣٠٠ جنيه) تزيد عن تكلفة انتاجها (٨٧٠٠٠ جنيه).

وحساب المخصص على مستوى من المستويات السابقة مقبول من الناحية العملية بشرط الثبات أى اتباع نفس الاسلوب فى نهاية كل سنة مالية .

فاذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الاول فى قياس المخصص ، وكان رصيده المنقول من السنة المالية الماضية ٢٢٠٠ جنيه ، فان قيد تسوية المخصص فى نهاية السنة الحالية كما يلى :

منه	له	بيـــــان
٣٠٠		من حـ/م. بخلاف م. الاهـــلاك
	٣٠٠	الى حـ/مخصصاتأخرى ـ م.هـ.١٠١٠ التام

واذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الثالث ، وكان رصيد المخصص المنقول من السنة المالية الماضية ٤٠٠ جنيه ، يتم الغاء المخصص فى نهاية السنة الحالية بقيد التسوية الاتى :

منه	له	بيـــــان
٤٠٠		من حـ/مخصصات أخرى ـ م.هـ.١٠١٠ التام
	٤٠٠	الى حـ/ايرادات سنوات سابقة

---

١) قيمة المخزون باسعار البيع على مستوى الخط «س» اكبر من تكلفته . ومن ثم لا يكون مخصص لهذا الخط .

سادسا – المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام :

يتمثل الانتاج غير التام في نهاية السنة المالية في الخامات التى اجريت عليها عمليات انتاجية فى مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها ٠

ويظهر فى حساب « مخزون انتاج غير تام » نتيجة جرد هذا المخزون ، فرصيده فى اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون فى ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفى ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة حـ/٤١٤ » ، وذلك كما سبق ان بينا بالنسبة لمخزون الانتاج التام ٠

● ● ●

المبحث الثالث

فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

مفهوم فرق تقويم التغير في المخزون :

استكمالا للموقف الخاص للنظام المحاسبى ، وهو معالجة التغير فى المخزون بالتكلفة كبند من بنود الموارد ، استلزم حساب فرق تقويم التغير فى المخزون حتى ينعكس التغير فى المخزون فى الحساب الختامي (حساب العمليات الجارية) على أساس اسعار البيع ، الامر الذى يمكن من التوصل الى قيمة الانتاج بسعر البيع (١) طبقا للعلاقة الاتية :

الانتاج بسعر البيع
= صافى المبيعات + التغير فى المخزون بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى المخزون

التغير فى المخزون بالتكلفة
= تكلفة مخزون آخر السنة ـ تكلفة مخزون اول السنة

التغير فى المخزون باسعار البيع
= المخزون آخر السنة باسعار البيع ـ المخزون أول السنة باسعار البيع

فرق تقويم التغير فى المخزون
= التغير باسعار البيع ـ التغير بالتكلفة

---

١) أو البضائع بغرض البيع اذا كان نشاط الوحدة الاقتصادية تجاريا ٠

هذا ويمكن ان يحسب فرق تقويم التغير فى المخزون مباشرة باعتباره معادلا لفرق تقويم مخزون آخر السنة ناقصا فرق تقويم مخزون أول السنة (٢) ، اى طبقا للعلاقة الاتية :

فرق تقويم التغير فى المخزون

= فرق تقويم مخزون آخر السنة ـ فرق تقويم مخزون اول السنة

ويحسب فرق التقويم بالنسبة للتغير فى مخزون الانتاج التام ومخزون البضائع بغرض البيع ، ولكن لا يتطلب النظام حساب فرق تقويم للتغير فى مخزون الانتاج غير التام استنادا الى عدم امكانية بيعه بحالته ٠

وبالنسبة للانتاج التام يشتمل الدليل على حسابين لفرق التقويم استكمالا للتأليف بين الانتاج والبيع كظاهرتين لتحقق الايراد ، وهذا الحسابان هما :

١ ـ **فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ح/٤١٣ :** وهو من حسابات الموارد المحسوبة واشتمال الدليل على هذا الحساب يتغير استكمالا لتطبيق ظاهرة الانتاج ، اذ أنه يمكن من قياس « الانتاج بسعر البيع » لاغراض المحاسبة القومية ٠

٢ ـ **فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ح/٣٥٨ :** وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة ، واشتمال الدليل على هذا الحساب يعتبر انتقالا من ظاهرة الانتاج الى ظاهرة البيع التى لا تزال تعتبر المعيار الاساسى لتحقق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

القواعد الخاصة بفرق تقويم التغير :

١ ـ **اتخاذ متوسط اسعار المبيعات الفعلية أساسا لحساب فرق التقويم :** قد تتغير أسعار البيع خلال السنة أو قد يكون هناك اكثر من سعر للانتاج الواحد كما هو الحال فى وجود سعر بيع فى السوق المحلية وسعر بيع فى الاسواق الخارجية ، وفى مثل هذه الحالات يستخرج متوسط اسعار البيع (المتوسط المرجح) طبقا للخطوات التالية :

أ) تحسب « قيمة المبيعات الفعلية » ، وقد عرف النظام المحاسبى هذه القيمة بأنها القيمة الصافية للمبيعات المسلمة خلال الفترة (تسليم مخازن الوحدة البائعة وطبقا للقيم الصافية الموضحة بفواتير البيع) مطروحا منها قيمة مرتجعات مبيعات الفترة من السوق المحلى والخارجى ، ولا تتضمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصدير ، ورسوم الانتاج ورسوم المبيعات ٠

ب) يستخرج متوسط المبيعات الفعلية وذلك بقسمة « قيمة المبيعات الفعلية » على الكميات المباعة خلال الفترة المالية ٠

---

٢) فرق تقويم المخزون (سواء كان أول السنة أو آخرها) يعادل قيمة المخزون بأسعار البيع ناقصا تكلفته ٠

ويستخدم هذا المتوسط فى حساب فرق تقويم التغير فى المخزون وفى تسوية حسابى « حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ/١٣٧ » و « الانتاج التام تحت البيع حـ/٢٧١ » كما سيتبين عند مناقشة حسابات الاصول .

٢ ـ اظهار حسابى الفرق فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية : حساب ٤١٣ من بنود ايرادات النشاط الجارى ، وحساب ٣٥٨ من بنود المصروفات التحويلية الجارية ، لذلك يظهر الحسابان فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، حتى يمكن فى هذه المرحلة اظهار « الانتاج بسعر البيع » وقياس « فائض العمليات الجارية » طبقا لظاهرة البيع .

٣ ـ اظهار حساب ٤١٣ فى الجانب الدائن من الحساب الختامى : هذا الحساب من حسابات الموارد ، لذلك يظهر دائما فى الجانب الدائن من الحساب الختامى ، فان كان فرق التقويم سالبا (١) ـ التغير فى المخزون باسعار البيع اقل من التغير بالتكلفة ـ فان حساب ٤١٣ يظهر مطروحا من « صافى مبيعات الانتاج التام » فى الجانب الدائن من الحساب للتوصل الى « الانتاج التام بسعر البيع » .

٤ ـ اظهار حساب ٣٥٨ فى الجانب المدين من الحساب الختامى : هذا الحساب من حسابات الاستخدامات ، لذلك يظهر دائما فى الجانب المدين من الحساب الختامى، فاذا كان فرق التقويم سالبا يظهر حساب ٣٥٨ فى الحساب الختامى مطروحا من المصروفات التحويلية الجارية .

كيفية حساب فرق تقويم التغير :

ايضاحا لكيفية استخدام المعادلات السابقة ومتوسط اسعار المبيعات الفعلية فى حساب فرق تقويم التغير فى المخزون ، نفرض البيانات التالية المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام :

١ ـ مخزون الانتاج التام اول السنة بالتكلفة ٤٩٠٠ جنيه وبسعر البيع ٦٠٤٠ جنيه (٢) .

٢ ـ صافى مبيعات الانتاج التام خلال السنة ١٣٦٨٠٠ جنيه (٩٠٠٠ وحدة) .

٣ ـ مخزون الانتاج التام اخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٢٫٤٠٠ جنيه .

$$\text{فيكون متوسط سعر البيع} = \frac{١٣٦٨٠٠}{٩٠٠٠}$$

$$= ١٥٫٢٠٠ \text{ جنيه}$$

---

١) على اساس مفهوم جبرى .

٢) من المفروض انه تم حساب تكلفة المخزون اول السنة وقيمته بسعر البيع طبقا لتكلفة الوحدة ومتوسط سعر بيعها فى السنة الماضية .

ويحسب التغير فى المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة كما بالجدول الاتى :

١ ـ مخزون اخر السنة بالتكلفة	(٦٠٠ × ٤ر١٢)	٧٤٤٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة		٤٩٠٠
٣ ـ مخزون اخر السنة بسعر البيع	(٦٠٠ × ٢ر١٥)	٩١٢٠
٤ ـ مخزون أول السنة بسعر البيع		٦٠٤٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ـ ٢)	٢٥٤٠
٦ ـ التغير فى المخزون بالبيع	(٣ ـ ٤)	٣٠٨٠
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ـ ٥)	٥٤٠

ويمكن حساب فرق تقويم التغير فى المخزون مباشرة طبقا للمعادلة السابق بيانها كما بالجدول الاتى :

١ ـ فرق تقويم مخزون اخر السنة	(٩١٢٠ ـ ٧٤٤٠)	١٦٨٠
٢ ـ فرق تقويم مخزون أول السنة	(٦٠٤٠ ـ ٤٩٠٠)	١١٤٠
٣ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(١ ـ ٢)	٥٤٠

ويفضل استخدام الاسلوب الاول لحساب فرق تقويم التغير فى المخزون لانه يتضمن حساب التغير فى المخزون بالتكلفة ، وهو معلومة تظهر فى حساب العمليات الجارية .

هذا ويتكون مخزون الانتاج التام فى الوحدات الاقتصادية عادة من منتجات متعددة ، والجدول فى الصفحة التالية يعرض صورة لكيفية حساب فرق التقويم على مستوى كل منتج واجمالى هذا الفرق (١) ، وكأمر بديهى يقتصر الامر على اثبات هذا الاجمالى بالدفاتر .

---

١) الارقام الاجمالية فى هذا الجدول افتراضية .

جدول حساب فرق تقويم التغير فى المخزون

المنتجات	المخزون آخر السنة					المخزون أول السنة					التغير بالتكلفة	التغير بانبيع	فرق التقويم
	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	المخزون بالبيع	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	انخزون بالبيع			
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)
				١ × ٢	١ × ٣				٦ × ٧	٦ × ٨	٤ـ٩	٥ـ١٠	١٢ـ١١
	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
المنتج (أ)	١٠٠٠	١ر٠٢٠	١ر٣٠٠	١٠٢٠	١٣٠٠	٨٠٠	١ر٠٠٠	١ر٣٠٠	٨٠٠	١٠٤٠	٢٢٠	٢٦٠	٤٠
المنتج (ب)	٢٠٠٠	٢ر٠٥٠	٢ر٥٠٠	٤١٠٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢ر٠٣٠	٢ر٥٠٠	٤٤٦٦	٥٥٠٠	(٣٦٦)	(٥٠٠)	(١٣٤)
المنتج (حـ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المنتج (د)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
المنتج (هـ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
الاجمالى				٢٠٧٠٠	٢٤٩٠٠				٢٤٢٠٠	٢٩٠٠٠	(٣٥٠٠)	(٤١٠٠)	(٦٠٠)

المعالجة المحاسبية لفرق تقويم التغير :

١ ـ **اثبات الفرق** : بعد حساب فرق تقويم التغير فى نهاية السنة المالية كما سبق بيانه يتم اثباته فى الدفاتر ، فبفرض ان هذا الفرق كان موجبا يتم اثباته كما يلى :

٣٥٨	من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٤١٣	الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٢ ـ **اقفال حسابى الفرق** : يقفل حسابى الفرق ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة كما يلى :

٢٨١	من حـ/العمليات الجارية
٣٥٨	الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٤١٣	من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٢٨١	الى حـ/العمليات الجارية

واذا كان فرق التقويم سالبا فان القيود اللازمة لاثبات الفرق والاقفال تكون عكس القيود السابقة مع ملاحظة اظهار حسابى الفرق فى الحساب الختامى كما سبق بيانه ٠

المثال الاول (تغير المخزون بالزيادة) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام (المبالغ بالجنيهات) :

٦٤٠٠ مخزون انتاج تام (٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع) ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام اخر السنة ٦٨٠٠ جنيه وقيمته على اساس اسعار البيع ٨٥٠٠ جنيه ٠

٢ ـ تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر السنة ٢٧٥٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية والاقفال اللازمة ٠

٢ ـ الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حسابى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٠

٣ ـ بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

يحسب التغير فى المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة فى جدول كالاتى :

بيـــان	انتاج تام	انتاج غير تام
١ ـ مخزون آخر السنة بالتكلفة	٦٨٠٠	٣٧٥٠
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة	٦٤٠٠	٣٠٠٠
٣ ـ مخزون آخر السنة بأسعار البيع	٨٥٠٠	ــــ
٤ ـ مخزون أول السنة بأسعار البيع	٨٠٠٠	ــــ
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة (١ ـ ٢)	٤٠٠	٧٥٠
٦ ـ التغير فى المخزون بأسعار البيع (٣ ـ ٤)	٥٠٠	ــــ
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون (٦ ـ ٥)	١٠٠	ــــ

بيـــان	لـه	منـه
من حـ/ت·م·١٠ تام بالتكلفة		٦٤٠٠
من حـ/ت·م·١٠ غير تام بالتكلفة		٣٠٠٠
الى حـ/م·١٠ تام (أول السنة)	٦٤٠٠	
الى حـ/م·١٠ غير تام (أول السنة)	٣٠٠٠	
(اقفال مخزون أول السنة فى حسابات التغير)		
من حـ/م·١٠ تام (آخر السنة)		٦٨٠٠
من حـ/م·١٠ غير تام (آخر السنة)		٣٧٥٠
الى حـ/ت·م·١٠ تام بالتكلفة	٦٨٠٠	
الى حـ/ت·م·١٠ غير تام بالتكلفة	٣٧٥٠	
(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)		
من حـ/ف·ت·ت·م· انتاج تام (حـ/٣٥٨)		١٠٠
الى حـ/ف·ت·ت·م· انتاج تام (حـ/٤١٣)	١٠٠	
(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)		

منه	له	بيان
٩٨٠٠٠		من ح/صافى مبيعات انتاج تام
٤٠٠		من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
١٠٠		من ح/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (ح/٤١٣)
٧٥٠		من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٩٩٢٥٠	الى ح/العمليات الجارية
		(اقفال الحسابات المذكورة فى حساب العمليات الجارية)
١٠٠		من ح/العمليات الجارية
	١٠٠	الى ح/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (ح/٣٥٨)
		(اقفال الحساب المذكور فى حساب العمليات الجارية)

ح/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

٦٤٠٠	رصيد منقول	٧/١	٦٤٠٠	من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٦٨٠٠	الى ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	٦٨٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
١٣٢٠٠			١٣٢٠٠		

ح/١٣٢ ـ مخزون انتاج غير تام

٣٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٠٠٠	من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠
٣٧٥٠	الى ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠	٣٧٥٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٦٧٥٠			٦٧٥٠		

حـ/٤١١ ـ صافى مبيعات انتاج تام

٦/٣٠	رصيد منقول	٩٨٠٠٠	٦/٣٠	الى حـ/العمليات الجارية	٩٨٠٠٠
		٩٨٠٠٠			٩٨٠٠٠

حـ/٤١٢ ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦/٣٠	من حـ/م٠١٠ تام	٦٨٠٠	٦/٣٠	الى حـ/م٠١٠ تام	٦٤٠٠
			٦/٣٠	الى حـ/العمليات الجارية	٤٠٠
		٦٨٠٠			٦٨٠٠

حـ/٤١٣ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٦/٣٠	من حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام	١٠٠	٦/٣٠	الى حـ/العمليات الجارية	١٠٠
		١٠٠			١٠٠

حـ/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٦/٣٠	من حـ/م٠١٠ غير تام	٢٧٥٠	٦/٣٠	الى حـ/م٠١٠ غير تام	٢٠٠٠
			٦/٣٠	الى حـ/العمليات الجارية	٧٥٠
		٢٧٥٠			٢٧٥٠

حـ/٣٥٨ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٦/٣٠	من حـ/العمليات الجارية	١٠٠	٦/٣٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام	١٠٠
		١٠٠			١٠٠

ح/٢٨١ ـ العمليات الجارية

الجانب المدين

البيان	المبلغ	الإجمالي
مصروفات تحويلية جارية		
ضرائب ورسوم سلعية	×	
... ...	×	
... ...	×	
	١٨٠٠٠(١)	
فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	١٠٠	
		١٨١٠٠

ح/٢٨١ العمليات الجارية

الجانب الدائن

البيان	المبلغ	الإجمالي
ايرادات النشاط الجارى		
الانتاج بسعر البيع		
صافى مبيعات انتاج تام	٩٨٠٠٠	
تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤٠٠	
فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	١٠٠	
		٩٨٥٠٠
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		٧٥٠

المثال الثانى (تغير المخزون بالنقص) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام (المبالغ بالجنيهات) :

٦٤٠٠ مخزن انتاج تام (٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع)ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام (١٠٠٠٠ وحدة) ٠

فاذا علمت :

١ ـ مخزون الانتاج التام آخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٨ر٠٢٠ جنيه

٢ ـ تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر السنة ٢٧٥٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية والاقفال اللازمة ٠

٢ ـ الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حسابى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٠

---

١) هذا الرقم افتراضى

٢ ـ بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

$$\text{متوسط سعر البيع} = \frac{٩٨٠٠٠}{١٠٠٠٠} = ٩ر٨٠٠ \text{ جنيه}$$

ويحسب التغير فى المخزون وفرق التقويم طبقا للمعادلات السابقة فى جدول كالاتى :

١ ـ مخزون اخر السنة بالتكلفة	(٦٠٠ × ٨ر٠٢٠)	٤٨١٢
٢ ـ مخزون أول السنة بالتكلفة		٦٤٠٠
٣ ـ مخزون أخرالسنة بسعر البيع	(٦٠٠ × ٩ر٨٠٠)	٥٨٨٠
٤ ـ مخزون أول السنة بسعر البيع		٨٠٠٠
٥ ـ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ – ٢)	(١٥٨٨)
٦ ـ التغير فى المخزون بسعر البيع	(٣ – ٤)	(٢١٢٠)
٧ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ – ٥)	(٥٣٢)

منه	له	بيـــان
٦٤٠٠		من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
٣٠٠٠		من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٦٤٠٠	الى ح/م٠١٠ تام (أول السنة)
	٣٠٠٠	الى ح/م٠١٠ غير تام (أول السنة)
		(اقفال مخزون أول السنه ف حسابات التغير)
٤٨١٢		من ح/م٠١٠ تام (اخر السنة)
٢٧٥٠		من ح/م٠١٠ غير تام (اخر السنة)
	٤٨١٢	الى ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٢٧٥٠	الى ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
		(اثبات مخزون اخر السنة طبقا لقوائم الجرد)

منه	له	بيـــان
٥٣٢		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٤١٣)
	٥٣٢	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٣٥٨)
		(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)
٩٨٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات انتاج تام
	٩٨٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية
		(اقفال حساب الموارد المذكور فى حساب العمليات الجـارية)
٢٢٣٧٠		من حـ/العمليات الجـارية
	١٥٨٨	الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٥٣٢	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٤١٣)
	٢٥٠	الى حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة
		(اقفال حساب الموارد المذكورة فى حساب العمليات الجـارية)
٥٣٢		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام (حـ/٣٥٨)
	٥٣٢	الى حـ/العمليات الجارية
		(اقفال حساب الاستخدامات المذكور فى حساب العمليات الجارية)

حـ/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

٦٤٠٠	رصيد منقول	٧/١	٦٤٠٠	منحـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٤٨١٢	الىحـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	٤٨١٢	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
١١٢١٢			١١٢١٢		

حـ/١٣٢ ـ مخزون انتاج غير تام

٣٠٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٠٠٠٠	من حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠
٢٧٥٠٠	الى حـ/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٦/٣٠	٢٧٥٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٥٧٥٠٠			٥٧٥٠٠		

حـ/٤١١ ـ صافى مبيعات انتاج تام

٩٨٠٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠	٩٨٠٠٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٩٨٠٠٠٠			٩٨٠٠٠٠		

حـ/٤١٢ ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦٤٠٠	الى حـ/م٠١٠ تام	٦/٣٠	٤٨١٢	من حـ/م٠١٠ تام	٦/٣٠
			١٥٨٨	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٦٤٠٠			٦٤٠٠		

حـ/٤١٣ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٥٣٢	الى حـ/ف٠ت٠ت٠ م٠١٠تام حـ/٣٥٨	٦/٣٠	٥٣٢	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٥٣٢			٥٣٢		

حـ/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٣٠٠٠	الى حـ/م٠١٠ غير تام	٦/٣٠	٢٧٥٠	من حـ/م٠١٠ غير تام	٦/٣٠
			٢٥٠	من حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

حـ/٣٥٨ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٥٣٢	الى حـ/العمليات الجارية	٦/٣٠	٥٣٢	من حـ/ف٠ت٠ت٠ م١٠٠ تام حـ/٤١٢	٦/٣٠
٥٣٢			٥٣٢		

حـ/ العمليات الجارية

الجانب المدين

		مصروفات تحويلية جارية
	×	ضرائب ورسوم سلعية
	×	... ...
	×	... ...
	١٨٠٠٠ (١)	
	(٥٣٢)	ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
١٧٤٦٨		

حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية

الجانب الدائن

		ايرادات النشاط الجارى
		الانتاج بسعر البيع
	٩٨٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام
	(١٥٨٨)	ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
	(٥٣٢)	ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٩٥٨٨٠		
(٢٥٠)		تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

المثال الثالث (حالة خاصة) :

نلاحظ فى المثال الاول ان كلا من تغير المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير كان بالزيادة وايضا كان كلاهما بالنقص فى المثال الثانى ٠

هذه هى الحالة العامة ، ولكن قد يحدث ان يكون احدهما بالزيادة والاخر بالنقص اذا حدث تغير فى هيكل تسعير المنتجات فى السنة المالية ٠

١) هذا الرقم افتراضى ٠

وكمثال لهذه الحالة نفرض شركة قطاع عام تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

١ ــ بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

بيـــــان	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	بسعرالبيع	بالتكلفة	بسعرالبيع
منتج «أ»	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج «ب»	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
اجمـــالى	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

٢ ــ ارصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) : ١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام ــ ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

والمطلوب :

١ ــ قيود التسوية اللازمة ٠

٢ ــ بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

يحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجين طبقا للمعادلات السابقة كما فى الجدول الاتى :

١ ــ مخزون اخر السنة بالتكلفة		١٧٥٠٠
٢ ــ مخزون أول السنة بالتكلفة		١٨٠٠٠
٣ ــ مخزون اخر السنة بسعر البيع		١٩٥٤٠
٤ ــ مخزون أول السنة بسعر البيع		١٨٩٠٠
٥ ــ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ــ ٢)	(٥٠٠)
٦ ــ التغير فى المخزون بسعر البيع	(٣ ــ ٤)	٦٤٠
٧ ــ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ــ ٥)	١١٤٠

يلاحظ فى هذا الجدول ان تكلفة المخزون تغيرت بالنقص بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، بينما تغيرت بالزيادة قيمة المخزون بسعر البيع بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، وبناء عليه فان فرق تقويم التغير فى المخزون يبلغ ١١٤٠ جنيه بالزيادة ، ومعنى ذلك ان هذا الفرق بالزيادة غطى النقص فى تغير المخزون بالتكلفة (ـ ٥٠٠) وترك تغيرا بالزيادة (٦٤٠) فى المخزون بسعر البيع ، ونتج ذلك من تغيير هيكل تسعير المنتجين ، اذ لو دققنا فى بيانات الجرد نلاحظ ان سعر بيع كل من المنتجين كان بمعدل ١٠٥٪ من تكلفة الانتاج (٦٣٠٠ ÷ ٦٠٠٠ و ١٢٦٠٠ ÷ ١٢٠٠٠) ، وتغيرت السياسة السعرية فى السنة الحالية بحيث اصبحت ١١٥٪ من تكلفة الانتاج بالنسبة للمنتج الاول (٦٦٧٠ ÷ ٥٨٠٠) و ١١٠٪ بالنسبة للمنتج الثانى (١٢٨٧٠ ـ ١١٧٠٠) .

ويمكن تفسير وتحقيق قيمة فرق تقويم التغير فى المخزون بتطبيق المعادلة السابق بيانها كما يلى :

فرق تقويم مخزون آخر السنة (١٩٥٤٠ ـ ١٧٥٠٠) =	٢٠٤٠
فرق تقويم مخزون أول السنة (١٨٩٠٠ ـ ١٨٠٠٠) =	٩٠٠
∴ فرق تقويم التغير فى المخزون	١١٤٠

بعد هذا التمهيد والتحليل تكون قيود التسوية واثر البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلى :

منه	له	بيان
١٨٠٠٠		من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	١٨٠٠٠	الى حـ/م٠١٠ تام
		(اقفال مخزون أول السنة فى حساب التغير)
١٧٥٠٠		من حـ/م٠١٠ تام
	١٧٥٠٠	الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
		(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)
١١٤٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام ـ حـ/٣٥٨
	١١٤٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام ـ حـ/٤١٣
		(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)

الجانب المدين

د/٢٨١ ــ العمليات الجارية

		مصروفات تحويلية جارية	
	×	ضرائب ورسوم سلعية	
	×		
	×	... ...	
	١٨٠٠٠ (١)		
	١١٤٠	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	
١٩١٤٠			

د/٢٨١ ــ العمليات الجارية

الجانب الدائن

		ايرادات النشاط الجارى	
		الانتاج بسعر البيع	
	٩٨٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام	
	(٥٠٠)	تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	
	١١٤٠	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	
٩٨٦٤٠			

المثـــال الرابع : (**فروق الجرد ومخصص هبوط الأسعار**) :

تنتج شركة قطاع عام ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

١ ــ بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

بيــــان	جرد ٣٠/٦/١٩٨٠ بالتكلفة	جرد ٣٠/٦/١٩٨٠ بسعر البيع	جرد ٣٠/٦/١٩٨١ بالتكلفة	جرد ٣٠/٦/١٩٨١ بسعر البيع
منتج «أ»	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	١٤٠٠٠	١٦٨٠٠
منتج «ب»	١٢٠٠٠	١٣٢٠٠	١٦٠٠٠	١٧٦٠٠
منتج «جـ»	١٤٠٠٠	١٢٦٠٠	١٦٠٠٠	١٤٤٠٠
اجمــــالى	٣٦٠٠٠	٣٧٨٠٠	٤٦٠٠٠	٤٨٨٠٠

٢ ــ أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ٣٠/٦/١٩٨١ (المبالغ بالجنيهات) : ٣٦٠٠٠ مخزون انتاج تام ــ ١٤٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) .

---

١) هــذا الرقم افتــراضى .

فاذا علمت أنه بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ٣٠/٦/١٩٨١ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

بيـان	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجـز	زيادة	
منتج «أ»	٤٦٠		اسفر الفحص أن ما قيمته ٦٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعيه ، كما أسفر عن مسئولية امين مخزن المنتجات عن باقى العجز •
منتج «ب»	٢٤٠		اسفر الفحص أن ما قيمته ٤٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئوليه عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز •
منتج «حـ»		٦٠٠	اسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد يرجع الى خطأ فى اثبات اشعارات الاضافة فى بطاقة حركة المنتج

فالمطلوب :

١ ــ قيود التسوية اللازمة •

٢ ــ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخصصات أخرى ــ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » •

يحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجات طبقا للمعادلات السابقة كما فى الجدول الاتى :

١ ــ مخزون آخر السنة بالتكلفة		٤٦٠٠٠
٢ ــ مخزون أول السنة بالتكلفة		٣٦٠٠٠
٣ ــ مخزون آخر السنة بسعر البيع		٤٨٨٠٠
٤ ــ مخزون أول السنة بسعر البيع		٣٧٨٠٠
٥ ــ التغير فى المخزون بالتكلفة	(١ ــ ٢)	١٠٠٠٠
٦ ــ التغير فى المخزون بسعر البيع	(٣ ــ ٤)	١١٠٠٠
٧ ــ فرق تقويم التغير فى المخزون	(٦ ــ ٥)	١٠٠٠

ويستنتج من رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام فى ميزان المراجعة أن الشركة تطبق أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، لذلك يتعين تسوية المخصص بحيث يحقق زيادة رصيده من ١٤٠٠ جنيه الى ١٦٠٠ جنيه ، وذلك طبقا لنتائج جرد ٣٠/٦/١٩٨١ •

منه	لـه	مساعد	بيـان
٣٦٠٠٠			من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
	٣٦٠٠٠		الى حـ/م٠١٠ تـام
			(اقفال مخزون أول السنة المالية)
٤٦٠٠٠			من حـ/م٠١٠ تام
	٤٦٠٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبات مخزون آخر السنة المالية)
١٠٠٠			من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام (حـ/٣٥٨)
	١٠٠٠		الى حـ/ف٠ت٠ت٠م١٠ تام (حـ/٤١٣)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)
١٠٠			من حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة (١)
	١٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبـات العجـز الطبيعى فى كل مـن المنتجين « أ » و « ب »)
٤٠٠			من حـ/أرصيدة مدينة أخرى
		٤٠٠	حساب أمين المخزن
٣٠٠			من حـ/خسائر راسمالية
	٧٠٠		الى حـ/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة
			(اثبات العجز غير الطبيعى فى كل من المنتجين « أ » و « ب »)
٢٠٠			من حـ/م٠ بخلاف م٠ الاهلاك
	٢٠٠		الى حـ/مخصصات أخرى ـ م٠هـ٠١٠١٠التام
			(تعديل رصيد المخصص بما يتفق ونتائج جرد المخزون)

١) من الممكن عدم اثبات هذا القيد ٠

د/١٣٣ — مخزون انتاج تام

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠٠	رصيد منقول	٧/١	٣٦٠٠٠	من د/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
٤٦٠٠٠	الى د/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	٤٦٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠
٨٢٠٠٠			٨٢٠٠٠		

د/٤١٢ — تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠٠	الى د/م ٠١٠ تام	٦/٣٠	٤٦٠٠٠	من د/م ٠١٠ تام	٦/٣٠
١٠٠	الى د/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠	١٠٠	من د/ت م ٠١٠ تام بالتكلفة	٦/٣٠
١٠٧٠٠	الى د/العمليات الجارية (اقفال)	٦/٣٠	٤٠٠	من د/أرصدة مدينة أخرى	٦/٣٠
			٣٠٠	من د/خسائر رأسمالية	٦/٣٠
٤٦٨٠٠			٤٦٨٠٠		

د/٢٣٤ — مخصصات أخرى — مخصص هبوط أسعار الانتاج التام

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٦٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٦/٣٠	١٤٠٠	رصيد منقول	٧/١
			٢٠٠	من د/م ٠ بخلاف م ٠ الاهلاك	٦/٣٠
١٦٠٠			١٦٠٠		

● ● ●

المبحث الرابع

المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة

قد لا يقتصر النشاط الانتاجي للوحدة الاقتصادية على الانتاج بغرض المتاجرة وانما قد يتعداه الى انتاج بعض الاصول لاستخدامها ذاتيا • وبعبارة اخرى قد يوجه جزء من النشاط الانتاجي للوحدة لاغراض التكوين الرأسمالي ، وقد خصص النظام المحاسبي الموحد حساب « مشغولات داخلية تامة د/٤١٥ » لحصر تكلفة تلك الاصول التي تنتج بغرض الاستخدام الداخلي • ويعرف النظام المحاسبي هذه المشغولات بانها تتمثل في انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير ، انما بقصد الاستخدام الذاتي في العمليات الرأسمالية بدلا من اسناد هذه المشغولات للغير •

القواعد الخاصة بالمشغولات الداخلية :

١ ـ تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد : طبقا لخريطة الحسابات بالدليل يتم تكييف المشغولات الداخلية كبند من بنود ايرادات النشاط الجارى .

ويمكن ايضاح مدلول هذا التكييف اذا استرجعنا الى الاذهان المعالجة التقليدية للمشغولات الداخلية عندما كان مجال المحاسبة محصورا على مستوى الوحدة الاقتصادية ، اذ كانت هذه المشغولات تعالج بجعل الاصول المعنية مدينة وحسابات الاستخدامات دائنة ، أى برسملة هذه الاستخدامات ، وبعبارة اخرى لا تعتبر هذه المشغولات كعنصر من عناصر ايرادات النشاط الجارى. لان هذه الايرادات تنحصر فنيا في الايراد المحقق من بيع الانتاج المعد لهذا الغرض .

ولكن هذه المعالجة تغيرت بالنظام المحاسبى نتيجة لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية لانه بالصعود الى المستوى القومي يصبح الانتاج هو الظاهرة التي تحكم تحقق الايراد ، ومن ثم فلا مجال للتفرقة بين الانتاج بغرض الاستخدام الذاتى والانتاج بغرض البيع .

٢ ـ عدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول : يرى البعض قصر استخدام حساب المشغولات الداخلية على مشغولات الاصول الثابتة ، الا اننا نؤيد الرأى القائل بعدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول مثل قطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف ، ونسوق لتأييد هذا الرأى التدليل الاتى :

أ) اتساق هذا الرأى مع تعريف النظام المحاسبى لهذه المشغولات ، اذ عرفت بأنها «تتمثل فى انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى » ، فهذا التعريف لا يقصر المشغولات على الاصول الثابتة .

ب) اتساق هذا الرأى مع الحكمة من تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد ، فاذا كانت هذه الحكمة تقضى بعدم التفرقة بين الانتاج بغرض البيع والمشغولات بغرض الاستخدام الذاتى واعتبارهما كايرادات نشاط جارى ، فمن باب اولى عدم التفرقة بين هذه المشغولات على اساس طبيعتها اى كونها اصول ثابتة أو مستلزمات سلعية .

٣ ـ تقويم المشغولات على اساس التكلفة : طبقا للنظام المحاسبى يتم تقويم المشغولات الداخلية على اساس تكلفة انتاجها من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ولعل اختيار النظام للتكلفة كاساس لتقويم المشغولات الداخلية يرجع الى الحجة القائلة بانه لا يجوز للوحدة الاقتصادية ان تربح من نفسها .

٤ ـ استبعاد المشغولات الداخلية من الحسابات الختامية التقليدية : تقتصر الحسابات الختامية التقليدية على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار ، ومن ثم يراعى عند تصوير حساب « الانتاج والمتاجرة » استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الراسمالية حـ/٩ » من الجانب المدين (١) .

---

(١) انظر الفصل الثانى ـ الباب السادس .

المعالجة المحاسبية للمشغولات :

تتم المعالجة المحاسبية للمشغولات خلال الفترة المحاسبية طبقا للاطار التالى :

١ ـ يمسك فى قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات او بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة ·

٢ ـ بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة اى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بغرض البيع ·

٣ ـ بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات فى دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الراسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية ·

٤ ـ عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها · وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة تبعا لما يلى :

أ) **مشغولات الاصول الثابتة** : اذا كانت المشغولات تمثل اصولا ثابتة يجب توسيط حساب « تكوين سلعى ح/ ١٢١ » · فبفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب يتم الاثبات من واقع اخطارات ادارة التكاليف باذن التوجيه الاتى :

من ح/تكوين سلعى	١٢١
اثاث ومعدات مكاتب	١٢١٦
الى ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

وعند البدء فى استخدام هذه المشغولات تضاف الى الاصول الثابتة ، ويقيد ذلك باذن التوجيه الاتى :

من ح/اثاث ومعدات مكاتب	١٦٦
الى ح/تكوين سلعى	١٢١
اثاث ومعدات مكاتب	١٢١٦

ب) **مشغولات المستلزمات السلعية** : اذا كانت المشغولات تمثل مستلزمات سلعية تثبت تكلفة هذه المشغولات من واقع اخطارات التكاليف واذون استلامها بتحميلها على حساب المخزن المختص ، فبفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى قطع غيار يتم الاثبات بمقتضى اذن التوجيه الاتى :

من ح/مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٣
الى ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

وعند صرف هذه المشغولات من المخازن لا يخرج الامر عن صرف مستلزمات سلعية من المخازن وتعالج كما سبق بيانه ٠

وفى نهاية السنة يقفل حساب المشغولات ، كحساب من حسابات الموارد ، فى حساب العمليات الجارية بالقيد الاتى :

من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

ولايضاح أبعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض ان تكلفة المشغولات الداخلية التامة خلال السنة المالية ١١٨٠٠ جنيه (٢٠٠٠ أجور ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وان هذه المشغولات تتمثل فى ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، فتكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات فى الحسابات المالية وحساب « المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة حـ/٤١٥ » وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية حـ/٩ » وتاثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٩٠٠٠			من حـ/تكوين سلعى (١)
		٩٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب
٢٨٠٠			من حـ/مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١١٨٠٠		الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(تكلفة المشغولات الداخلية التامة)
١١٨٠٠			من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
	١١٨٠٠		الى حـ/العمليات الجارية
			(اقفال حساب المشغولات الداخلية)

١) هذا القيد يمثل اجمالى المشغولات على مدار السنة ، وفى الواقع العملى تقيد هذه المشغولات فى تواريخ مختلفة بحسب تدفق اخطارات تكلفة هذه المشغولات من ادارة التكاليف ٠

هـ/٤١٥ – مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

١١٨٠٠	الى هـ/العمليات الجارية	٩٠٠٠ ٢٨٠٠	من هـ/تكوين سلعي من هـ/م٠ م٠ تعبئة وتغليف
١١٨٠٠		١١٨٠٠	

هـ/٩ – مراقبة العمليات الراسمالية

تاريخ	بيـــــــان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠	٨٠٠	١١٨٠٠

هـ/٢٨١ – العمليـات الجــارية

٢٠٠٠ ٨٠٠٠ ١٠٠٠ ٨٠٠	اجـــور (١) مســـتلزمات سلعية مســـتلزمات خدميـة م٠ تحويلية جارية	١١٨٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

وعند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة يستبعد من الجانب المدين تكلفة العمليات الراسمالية (١١٨٠٠ جنيه) مقابل استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن ، اتساقا مع طبيعة الحسابات الختامية التقليدية ومع عدم التاثير فى نتيجة العام نظرا لتقويم هذه المشغولات بالتكلفة ٠

المشغولات غير التامة فى نهاية السنة :

لم يفرد النظام المحاسبى حسابا للمشغولات غير التامة ولم يبين كيفية معالجتها فى نهاية السنة المالية ، وفى هذا الصدد يوجد رايان :

١ – اضافة المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب « انتاج غير تام هـ/١٣٢ » ، ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة هـ/٤١٤ » ٠

---

١) ان تكلفة المشغولات من الاجور وقدرها ٢٠٠٠ جنيه لا تظهر بشكل منفصل فى حساب العمليات الجارية بل من خلال رصيد حساب الاجور على مستوى الوحدة الاقتصـــادية ، ونفس القول ينطبق على تكلفة المشغولات من باقى الاســـتخدامات ، واثبتت قيم هذه الاستخدامات منفصلة لمجرد ايضاح تاثير تكاليف المشغولات الداخلية على حساب العمليات الجارية ٠

٢ ـ استخدام حساب « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ/٤١٥ » لمعالجة المشغولات غير التامة ٠

ونرى اتباع الراى الثانى لأن اتباع الراى الأول يؤدى بالتبعية الى مشكلة اخرى وهى كيفية اظهار تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حساب الانتاج والمتاجرة ، اضف الى ذلك أن اظهار هذه التكاليف باى شكل كان فى حساب الانتاج والمتاجرة لا يتسق مع طبيعة هذا الحساب ، كما ان ذلك يجافى روح النظام المحاسبى الذى يبدو اتجاهه نحو استبعاد تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية من حساب الانتاج والمتاجرة كما يستفاد من معالجة المشغولات التامة ٠

وباتباع الراى الثانى تعالج المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية طبقا للاطار الاتى :

١ ـ من واقع اخطارات ادارة التكاليف الخاصة بتكلفة المشغولات غير التامة فى نهاية الفترة المحاسبية يتم تسوية حساب هذه المشغولات بجعله دائنا ، مع جعل حساب تكوين سلعى (فى حالة كون المشغولات تمثل أصول ثابتة) أو حساب مخزون انتاج غير تام (١) (فى حالة كون المشغولات مستلزمات سلعية) ، وطبقا لذلك تتم معالجة المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الاتى :

من حـ/تكوين سلعى	١٢١
من حـ/مخزون انتاج غير تام	١٣٢
الى حـ/مشغولات تامة بالتكلفة	٤١٥

وبذلك يتعادل رصيد حساب المشغولات مع رصيد حساب مراقبة العمليات الرأسمالية الامر الذى يمكن من استبعادهما معا عند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة

٢ ـ فى بداية السنة المالية التالية يثبت قيد التسوية العكسى الاتى :

من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
الى حـ/تكوين سلعى	١٢١
الى حـ/مخزون انتاج غير تام	١٣٣

واذا دققنا فى النتائج المترتبة على هذا القيد نلاحظ ما يلى :

١) جعل حساب المشغولات مدينا بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة ، وهذا منطقى اذ ان هذا الحساب سيجعل دائنا باجمالى تكلفة هذه المشغولات (أى فى كل من السنة الماضية والحالية) وذلك عند اتمامها خلال السنة الحالية ، وبذلك يعكس رصيد هذا الحساب تكلفة الجهد المبذول فى هذه المشغولات خلال السنة ٠

---

١) استخدم حساب مخزون انتاج غير تام لاثبات المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية ، اذ لا يمكن استخدام حساب معين من حسابات مخازن المستلزمات السلعية لانها تظهر حركة هذه المستلزمات بالمخازن ٠ وهذه المعالجة تتسق مع رأى اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام ٠

ب) تخفيض رصيد حساب التكوين السلعي بتكلفة المشغولات غير التامة أول السنة ، لان هذا الحساب سيجعل مدينا باجمالي تكلفة هذه المشغولات عند اتمامها خلال السنة الحالية ·

ج) تخفيض رصيد مخزون الانتاج غير التام بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة ، وهذا يؤدى الى تنقية هذا الحساب من هذه المشغولات بحيث يصبح رصيده ممثلا لتكلفة هذا المخزون بمعناه المتعارف عليه ·

هذا ويلاحظ انه عند اتمام المشغولات خلال السنة المالية ستقيد طبقا للاسلوب المعروف بجعل حساب مخزن معين من مخازن المستلزمات السلعية مدينا ·

٣ ـ طبقا لما هو متبع عند تحليل بنود الاستخدامات خلال السنة المالية على حسابات المراقبة يتم تحميل تكاليف العمليات الرأسمالية على حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » ، ومن الناحية العامة يمثل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة تكلفة اتمام مشغولات وتكلفة مشغولات جديدة سواء تمت خلال السنة أو ظلت غير تامة حتى نهايتها ، وبعبارة اخرى يكون رصيد هذا الحساب معادلا لتكلفة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات التامة آخر السنة ·

٤ ـ تقيد اجمالى تكلفة المشغولات التامة خلال السنة كما هو معروف بجعل حساب المشغولات الداخلية التامة دائنا ، ويستوى فى ذلك المشغولات التى كانت غير تامة فى بداية السنة أو المشغولات الجديدة ·

٥ ـ فى نهاية السنة المالية تثبت تكلفة المشغولات غير التامة بقيد التسوية السابق بيانه ·

ولايضاح ابعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض البيانات الاتية الخاصة بالمشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة :

١ ـ تكلفة المشغولات غير التامة فى ٧/١ تبلغ ١٢٠٠ جنيه (٢٠٠ أجور ـ ٧٨٠ مستلزمات سلعية ـ ١٢٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ مصروفات تحويلية جارية)، وتتمثل هذه المشغولات فى ٩٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٣٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ·

٢ ـ تكلفة المشغولات التامة خلال السنة ١١٨٠٠ جنيه (٢٠٠٠ اجور ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وتتمثل هذه المشغولات فى ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب ، ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ·

٣ ـ تكلفة المشغولات غير التامة فى ٦/٣٠ تبلغ ٢٠٠٠ جنيه (٣٠٠ اجور ـ ١٣٢٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٨٠ مصروفات تحويلية جارية) وتتمثل هذه المشغولات فى ١٢٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ·

فيكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات خلال السنة فى الحسابات المالية و حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة » وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » وتأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان	تاريخ
١٢٠٠			من حـ/م٠ داخلية تامة بالتكلفة	٧/١
	٩٠٠		الى حـ/تكوين سلعى	
		٩٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
	٣٠٠		الى حـ/مخزون انتاج غير تام	
			(تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة)	
٩٠٠٠			من حـ/تكوين سلعى	اثناء السنة
		٩٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
٢٨٠٠			من حـ/مخزن م٠ تعبئة وتغليف	
	١١٨٠٠		الى حـ/م٠ داخلية تامة بالتكلفة	
			(تكلفة المشغولات التامة اثنـاء السـنة)	
١٢٠٠			من حـ/تكوين سلعى	٦/٣٠
		١٢٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	
٨٠٠			من حـ/مخزون انتاج غير	
	٢٠٠٠		الى حـ/م٠ داخلية تامة بالتكلفة	
			(تكلفة المشغولات غير التامة آخر السنة)	
١٢٦٠٠			من حـ/م٠ داخلية تامة بالتكلفة	٦/٣٠
	١٢٦٠٠		الى حـ/العمليات الجارية	
			(أقفال حســاب المشغولات الداخلية)	

ح/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٩٠٠	الى ح/تكوين سلعى	٧/١	٩٠٠٠	من ح/تكوين سلعى	اثناء
٣٠٠	الى ح/م٠١٠ غير تام	٧/١	٢٨٠٠	من ح/م٠م٠ت٠وتغليف	السنة
١٢٦٠٠	الى ح/العمليات الجارية	٦/٣٠	١٢٠٠	من/تكوين سلعى	٦/٣٠
			٨٠٠	من ح/م٠١٠ غير تام	٦/٣٠
١٣٨٠٠			١٣٨٠٠		

ح/٩ ـ مراقبة العمليات الراسمالية

التاريخ	بيان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢١٠٠	٨٥٤٠	١٠٨٠	٨٨٠	١٢٦٠٠

ح/٢٨١ ـ العمليات الجارية

٢١٠٠	اجور	١٢٦٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٨٥٤٠	مستلزمات سلعية		
١٠٨٠	مستلزمات خدمية		
٨٨٠	م٠ تحويلية جارية		

ويلاحظ ان تكلفة العمليات الراسمالية ، كما سبق ان بينا ، تعادل تكافة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات غير التامة آخر السنة ، فمثلا تكلفة العمليات من الاجور تعادل ٢٠٠٠ ـ ٢٠٠ + ٣٠٠ جنيه ٠

● ● ●

المبحـــث الخامس

ايرادات التشـــغيل للغير والخـــدمات المباعة

اولا ـ حساب ٤١٦ ـ ايرادات تشغيل للغير :

يقيد فى هذا الحساب الايرادات التى تتقاضاها الوحدة عن تشغيل لحساب الغير وذلك على مواد او منتجات لا تملكها الوحدة ٠

ثانيا ـ حـ/٤١٧ ـ خدمات مباعة :

وتتمثل فى الايرادات التى تحققت للوحدة من مباشرة النشاط الخدمى مثل نشاط الفنادق ودور العرض والمسارح والنقل العام ٠

المعالجة المحاسبية :

يتم توسيط حســاب العملاء (بحسب القطاعات) بالنســبة لكل من ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ، اذ ان حســاب العملاء يتم توسيطه بخصــوص مبيعات النشاط الجارى سواء كان فى شكل سلع او خدمات ٠

فاذا فرضنا انالوحدة قامت باجراء عمليات تشغيلية لحساب احدى شركات القطاع العاميقيد استحقاق الايراد باذن التوجيه الاتى :

من حـ/عملاء قطاع عام اعمال شركة ...	١٦١١٢ × ×
الى حـ/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦

ويقيد تحصيل هذا الايراد بجعل حســاب بنك تمويل النشــاط الجارى مدينا ، وحساب عملاء دائنا ٠

ويقيد الايراد اليومى لدور العرض او المســارح او هيئة النقل العــام باذن التوجيه الاتى :

من حـ/عملاء قطاع خاص عائلى عملاء قطاع خاص عائلى ـ نقدا	١٦١٢١ × ×
الى حـ/خدمات مباعة	٤١٧

ويقيد ايداع هذا الايراد بالبنك بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينا وحساب عملاء دائنا ٠

واذا كان حساب الخدمات المباعة مخصص أصلا للوحدات التى تباشر النشاط الخدمى فان وحدات النشاط الانتاجى قد تباشر بعض النشاط الخدمى ، كما هو الحال اذا قامت الوحدة بنقل مبيعاتها للعملاء بواسطة سياراتها مقابل أجور متفق عليها ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاج تام بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية ، وتم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٥٠ جنيه ، فان ذلك يقيد باذن التوجيه الاتى :

بيـــــان	مساعد	لـــه	منـه
من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال شركة ٠٠٠	٥٠٥٠		٥٠٥٠
الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام اجمالى مبيعات	٥٠٠٠	٥٠٠٠	
الى حـ/خدمات مباعة		٥٠	

اضف الى ذلك أن الخدمات المباعة قد تتمثل فى خدمة نشـــاط معين بالوحـــدة الاقتصـــادية لنشـــاط آخر ، كما هو الحال فى استخدام ســيارات الوحدة فى نقل مشترياتها من المستلزمات السلعية أو البضائع أونقل مبيعاتها من الانتـــاج التـــام أو البضائع ، وفى هذه الحالات لا يكون هناك محل لاستخدام حساب العملاء ،وقد بينا فيما سبق المعالجة المحاسبية لهذه الحالات ٠

● ● ●

المبحـــث الســـادس

البضـــــائع بغــرض البيـــع

تعريف وتقويم البضائع بغرض البيع :

تتمثل هذه البضائع فى السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بالحالة التى اشتريت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضائع تتعلق بالوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا ٠

وتقوم البضائع بغرض البيع فى ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحدة الاقتصادية ، واذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع باسعار البيع يكون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار البضائع » كاحد حسابات « مخصصات اخرى » ، ويعالج هذا المخصص كما سبق أن بينا بالنسبة لمخصص هبوط اسعار الانتاج التام ·

تبويب حساب بضائع بغرض البيع :

نظرا لعدم كفاية الارقام المخصصة بالدليل لحسابات ايرادات النشاط الجارى على مستوى ثلاث ارقام استخدم الدليل اصطلاح « بضائع بغرض البيع هـ/٤١٨ » ليشمل حسابات الموارد الخاصة بهذه البضائع وهى صافى المبيعات وتغير مخزون البضائع بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى مخزون البضائع ، فهذا الحساب يتم تبويبه فى الدليل الى حسابات فرعية وجزئية كما يلى :

٤١٨١		صافى مبيعات صنف/قسم
	٤١٨١١	اجمالى مبيعات صنف/قسم ـ دائن
	٤١٨١٢	مردودات داخله صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٣	مرتجعات مبيعات صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٤	خصم مسموح به صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٥	نقل مبيعات بضائع صنف/قسم ـ مدين
	٤١٨١٦	هدايا وعينات صنف/قسم ـ مدين
٤١٨٢		تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة
٤١٨٣		فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع

من هذا التبويب يتضح ان حساب « البضائع بغرض البيع » فى الوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا يقابل « الانتاج التام بسعر البيع » الخاص بالوحدات التى تقوم بنشاط صناعى ، كما يتضح أن حساب « بضائع بغرض البيع » يعادل « المشتريات بغرض البيع » مقومة باسعار البيع ، وهذا يفسر ظهور انتاج النشاط التجارى فى قائمة الانتاج والقيمة المضافة طبقا للعلاقة الاتية :

انتاج النشاط التجارى

=

البضائع بغرض البيع ـ المشتريات بغرض البيع

القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية :

يسرى على مكونات البضائع بغرض البيع القواعد الخاصة بحسابات « صافى مبيعات الانتاج التام » و « مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير

فى مخزون الانتاج التام » (١) ، ومن ثم فان المعالجة المحاسبية لهذه الحسابات تنطبق بالنسبة لمكونات البضائع بغرض البيع ٠

● ● ●

المبحـــث الســـابع

مخلفـــــات الانتـــــاج

اضيف هذا الحســاب ضمن تعديلات مارس ١٩٦٨ كحســاب من حسـابات الموارد ، ويجعل دائنا بالقيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٠

القواعد الخاصة بمخلفات الانتاج :

١ ـ **تكييف مخلفات الانتاج كحســاب من حســابات الموارد :** طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ يتم تكييف مخلفات الإنتاج كبند من بنود ايرادات النشاط الجارى ، ويمكن ايضــاح مدلول هذه المعالجة اذا اســترجعنا الى الاذهان المعالجة التقليدية لهذه المخلفـات ، اذ كانت تعــالج باحــدى طريقتين ٠ طبقــا للطريقة الاولى تعتبر المتحصلات من بيع هذه المخلفات ايرادا اضافيا للوحدة الاقتصادية ، وطبقا للطريقة الثانية تعالج صافى القيمة البيعية للمخلفات وقت نشأتها كتسوية أى تخفيض لتكلفة المنتج الرئيسى ٠

ولكن هذه المعالجة تغيرت طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ ، اذ اضيف للدليل المحاسبى حســاب « مخلفــات انتاج حـ/٤١٩ » لكى يجعل دائنــا بالقيمة التقديرية لهذه المخلفــات وقت نشــأتها أى انتاجهــا ، ولعل الحكمة من ذلك هى اعتبــار هذه المخلفات من مكونات الانتاج على المستوى القومى ٠

٢ ـ **تقويم مخلفات الانتاج :** يتم تقويم هذه المخلفــات على اســاس صــافى قيمتها البيعية فى ضوء متوسط أسعار بيعها فى العام السابق ٠

المعالجة المحاسبية لمخلفات الانتاج :

يثبت ايداع هذه المخلفات بالمخزن على أساس قيمتها التقديرية بالقيد الاتى :

من حـ/مخزن المخلفات	١٣١٥
الى حـ/مخلفات انتاج	٤١٩

وفى نهاية العام يقفل هذا الحساب فى حساب العمليات الجارية كما يلى :

من حـ/مخلفات انتاج	٤١٩
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

١) انظر الثلاث مباحث الاولى من هذا الفصل ٠

الفصل الثانى

الإعانات وإيرادات الأوراق المالية

اولا ـ الاعانات

يتمثل هذا الحساب اصلا فى الاعانات الاقتصادية التى تمنحها الدولة لبعض الوحدات لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها من المنافسة الاجنبية ، كما تشمل الضرائب والرسوم السلعية التى تستردها الوحدة تطبيقا لقانون « الدروباك » ٠

القواعد الخاصة بالاعانات :

١ ـ التفرقة بين « اعانات انتاج حـ/٤٢١ » و « اعانات تصدير حـ/٤٢٢ » ٠

٢ ـ تعتبر الاعانات فى حكم ايرادات النشاط الجارى اذ انها تمكن الوحدة من مزاولة نشاطها الانتاجى او تمكينها من بيع منتجاتها فى الاسواق الخارجية باسعار مناسبة ، وطبقا لذلك تظهر الاعانات فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية التى يتمثل رصيدها فى « فائض العمليات الجارية » ٠

٣ ـ لاغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ اعانات مستحقة حـ/١٧٣١ » ٠

المعالجة المحاسبية للاعانات :

طبقا للقواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية لاستحقاق الاعانات وتحصيلها كما يلى :

١ ـ استحقاق الاعانة :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة اعانات مستحقة	١٧٣ ١٧٣١
الى حـ/اعانات انتاج	٤٢١
الى حـ/اعانات تصدير	٤٢٢

٢ ـ تحصيل الاعانة :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصيةمستحقة اعانات مستحقة	١٧٣ ١٧٣١

ثانيا ـ ايرادات الاوراق المالية

يتمثل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة نتيجة مساهمتها فى راس مال الوحدات الاخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لاحكام القانون ٠

القواعد الخاصة بايرادات الاوراق المالية :

١ ـ توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات اوراق مالية مستحقة حـ/١٧٣٢ » وذلك لاغراض الموازنة النقدية ٠

٢ ـ ادراج ايرادات الاراق المالية بالقيمة الاجمالية مع تقييد ضريبة القيم المنقولة المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية حـ/٣٦٩ » ٠

المعالجة المحاسبية لايرادات الاوراق المالية :

بفرض استحقاق ايرادات أوراق مالية خاضعة لضريبة القيم المنقولة يقيد ذلك باذن التوجيه الاتى :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات أوراق مالية مستحقة	١٧٣ ١٧٣٢
من حـ/ضرائب دخلية	٣٦٩
الى حـ/ايرادات اوراق مالية	٤٣

واذا كانت ايرادات الاوراق غير خاضعة للضريبة يقيد استحقاق هذه الايرادات باذن التوجيه الاتى :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات أوراق مالية مستحقة	١٧٣ ١٧٣٢
الى حـ/ايرادات اوراق مالية	٤٣

ويقيد التحصيل كما هو معروف بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات أوراق مالية مستحقة » دائنا ٠

● ● ●

الفصل الثالث

الإيرادات التحويلية

تبويب الايرادات التحويلية :

تشمل الايرادات التحويلية مجموعة من الايرادات العرضية غير المرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، ويتمثل هذا الحساب فى مجموعة الحسابات المساعدة الآتية :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٤٤١	فوائد دائنة	٤٤٥	تعويضات وغرامات
٤٤٢	ايجارات دائنة	٤٤٦	ايرادات متنوعة
٤٤٣	ارباح راسمالية	٤٤٧	فرق الايجار المحسوب
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة

وبنظرة فاحصة لهذه الحسابات نلاحظ انها غير متجانسة لا تجمعها الا صفة عدم الارتباط او الارتباط غير المباشر بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ٠ وباستبعاد حسابى « فرق الايجار المحسوب » وفرق الفوائد المحسوبة » لسابق شرحها توضح المعالجة المحاسبية لباقى حسابات « الايرادات التحويلية » فى المباحث الاتية :

المبحث الأول : الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة وايرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات

المبحث الثانى : الارباح الراسمالية

المبحث الثالث : الايرادات المتنوعة

● ● ●

المبحث الأول

الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة وايرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات

يجب بالنسبة لهذه الحسابات توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ح/١٧٢ » ، مع التحليل الى حساباته طبقا للبيان الآتى :

الموارد	الحساب الوسيط
فوائد دائنة ح/٤٤١	فوائد دائنة مستحقة ح/١٧٢٣
ايجارات دائنة ح/٤٤٢	ايجارات دائنة مستحقة ح/١٧٢٤
ايرادات سنوات سابقة ح/٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة مستحقة ح/١٧٢٧
تعويضات وغرامات ح/٤٤٥	تعويضات وغرامات مستحقة ح/١٧٢٥

اولا ـ حساب ٤٤١ ـ فوائد دائنة :

تتضمن الفوائد المستحقة للوحدة الاقتصادية على الاقراض والبنوك والحسابات الجارية للعملاء ٠

واذا كانت هذه الفوائد تخضع للضريبة تثبت بالقيمة الاجمالية مع تقييد الضريبة على فوائد الديون المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية ح/٣٦٩ » (١) ٠

ثانيا ـ حساب ٤٤٢ ـ ايجارات دائنة :

تتضمن المبالغ المستحقة على الغير نظير انتفاعهم ببعض الاصول الثابتة المملوكة للوحدة الاقتصادية والغير مستخدمة فى عمليات الانتاج سواء كانت هذه الاصول عقارات او اصول ثابتة اخرى ٠

ثالثا ـ حساب ٤٤٤ ـ ايرادات سنوات سابقة :

قد تقبض الوحدة خلال السنة ايرادات تخص سنة أو سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كايرادات مستحقة فى السنوات المذكورة ٠ فى هذه الحالة ليس امامنا مفر من ادراجها ضمن ايرادات السنة الحالية تحت حساب « ايرادات سنوات سابقة » ٠

---

١) لبيان كيفية تطبيق ذلك محاسبيا يراجع معالجة الضرائب الدخلية كبند من بنود التحويلات الجارية التخصيصية ٠

وكمثال نفرض ان الوحدة الاقتصادية حصلت بشيك ٢٠٠جنيه فوائد عن اقراض طويل الأجل ، وهذه الفوائد تخص السنة الماضية ، وبالفحص تبين أن هذه الفوائد لم تحسب كايراد مستحق لتلك السنة ، فيعالج استحقاق وتحصيل هذه الفوائد كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	، ايرادات سنوات سابقة مستحقة
	٢٠٠		الى حـ/ايرادات سنوات سابقة
			(الفوائد المستحقة السنة الماضية عن اقراض ٠٠٠)
٢٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠		الى حـ/ايرادات جاريةوتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة بشيك رقم ٠٠٠)

ويلاحظ انه اذا كانت هذه الفوائد قد حسبت كايراد مستحق للسنة الماضية فان الأمر لا يعدو أن يكون تحصيل حق من حقوق الوحدة الاقتصادية ، ويقيد ذلك كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠			من حـ / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠		الى حـ / ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٠٠	فوائد دائنة مستحقة

هذا وقد تتمثل ايرادات السنوات السابقة فى تسوية المخصصات بالتخفيض أو الالغاء كما هو الحال بالنسبة لمخصص « هبوط أسعار الانتاج التام » ، كما قد يحدث ذلك بالنسبة لمخصص الاهلاك اذا تبين فى السنة الحالية خطأ فى تطبيق قواعد الاهلاك فى السنة الماضية مما ترتب عليه حساب اقساط تلك السنة بالزيادة ، فيتم تصحيح ذلك بتخفيض مخصص الاهلاك بمقدار هذه الزيادة بقيد التسوية الاتية :

من حـ/مخصص اهـــلاك	٢٣١
(مع التحليل حسب نوع الأصول)	
الى حـ/ ايردات سنوات سابقة	٤٤٤

ويلاحظ فى هذه الحالات انه لا محل لتوسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية لأن الأمر لايعدو أن يكون تسويات محاسبية ٠

رابعا ـ حساب ٤٤٥ ـ تعويضات وغرامات :

يقيد فى هذا الحساب صافى ما قد يستحق للوحدة من تعويضات وغرامات من الغير ٠

فاذا فرضنا انه استحق للوحدة الاقتصادية تعويضات تم تحصيلها بشيك يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
تعويضات وغرامات مستحقة	١٧٣٥
الى حـ/تعويضات وغرامات	٤٤٥

ويقيد التحصيل ، كما هو معروف ، بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » دائنا ٠

● ● ●

المبحـــث الثانـــى

الأربــــاح الراسماليـــــة

تعريف الارباح الراسمالية :

هى الأرباح الناتجة عن البيع العرضى لأصل من الأصول الثابتة باكثر من قيمتها الدفترية (التكلفة ـ مخصص الاهلاك) ، أو الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية باكثر من تكلفتها ، اخذا فى الحسبان مخصص هبوط الأسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة ان وجـد ٠

المعالجة المحاسبية للارباح الراسمالية :

يخضع بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة اساسية وهى توسيط حساب « مدينون مختلفون حـ/١٧١ » مع التبويب بحسب الأصول ٠

وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للأرباح الراسمالية الناتجة من بيع اصل من الأصول الثابتة ، ونكتفى هنا بشرح معالجة هذه الأرباح فى حالة بيع الاستثمارات المالية .

وكمثال لهذه المعالجة نفرض أن الوحدة الاقتصادية باعت استثمارات في أوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة هذه الاستثمارات ٥٢٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بهذه الاستثمارات ٣٠٠ جنيه ، فتقيد هذه العملية كما باذن التوجيه الآتى :

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٥٠٠٠			من حـ/مدينون مختلفون
		٥٠٠٠	مدينو بيع أوراق مالية محلية
٣٠٠			من حـ/مخصصات اخرى ـ مخصص ا٠مالية
	٥٢٠٠		الى حـ/استثمارات فى ا٠م٠ محلية
	١٠٠		الى حـ/ارباح راسمالية

ويقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون » دائنا ٠

وبفرض عدم وجود مخصص الاوراق المالية فاننا نكون بصدد حدوث خسائر راسمالية ٠

هذا ونشير الى أن اللائحة التنفيذية لقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام قد اتخذت موقفا معينا من الأرباح الراسمالية ، ونؤجل ايضاح ذلك لحين التعرض لموضوع توزيع الفائض ٠

● ● ●

المبحث الثالث

الايرادات المتنوعة

تبويب الايرادات المتنوعة :

الايرادات المتنوعة تشمل ايرادات غير متجانسة بعضها يؤثر فى الموازنة النقدية والبعض الآخر لا يعدو أن يكون تسويات غير نقدية ٠ وينقسم الى الحسابات الفرعية الآتية :

٤٤٦١	ارباح بيع مخلفات	٤٤٦٤	ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات
٤٤٦٢	خصم مكتسب		
٤٤٦٣	ديون سبق أعدامها	٤٤٦٥	عمولات

ونظرا لاختلاف طبيعة هذه الايرادات نبين المعالجة المحاسبية لها بترتيب معين في الفروع التالية ·

الفرع الأول

ارباح بيع مخلفات

قد تقوم الوحدة الاقتصادية ببيع ما يتجمع لديها من مخلفات ، الأمر الذى يترتب عليه ربح (او خسارة) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المخلفات وقيمتها الدفترية اى القيمة التي قدرت بها عند ايداعها بالمخزن · وقبل ان نبين المعالجة المحاسبية لذلك، يستحسن أولا تجميع الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل مع بيان طبيعة كل منها ·

الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل :

١ ـ هـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات : كما سبق أن بينا يظهر هذا الحساب حركة المخلفات ، وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجي أو من المشتريات ، ويتم اثبات حركة هذا المخزن على أساس القيمة التقديرية لهذه المخلفات عند ايداعها بالمخزن ·

وكحساب من حسابات الأصول يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين القيمة التقديرية للمخلفات الموجودة بالمخزن فى ذلك التاريخ ·

٢ ـ هـ/٣٢٥ ـ مستلزمات سلعية ـ مخلفات : قد يتم التصرف فى المخلفات باعادة استخدامها فى نشاط الوحدة الاقتصادية ، وفى هذه الحالة تحمل على حساب « مستلزمات سلعية ـ مخلفات » (١) ·

وكحساب من حسابات الاستخدامات يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين مجموع القيم التقديرية للمخلفات المستخدمة فى نشاط الوحدة الاقتصادية من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ·

٣ ـ هـ/٤١٩ ـ مخلفات انتاج : يجعل هذا الحساب دائنا بالقيم التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجي فقط وقت ايداعها بالمخزن (٢) ·

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب فى تاريخ معين مجموع القيم التقديرية لمخلفات الانتاج من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ·

(١) أنظر الفصل الثانى ـ الباب الرابع ·

(٢) أنظر المبحث السابع ـ الفصل الأول ـ الباب الخامس ·

٤ ـ هـ/٤٤٦١ ـ ارباح بيع مخلفات : يجعل هذا الحساب دائنا بارباح بيع المخلفات سواء كانت مخلفات انتاج او مشتريات ، وينشأ الربح اذا كان ثمن البيع اعلى من القيمة الدفترية للمخلفات المباعة ٠

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين مجموع ارباح بيع المخلفات من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ ٠

وقد تعرضنا فيما سبق لشرح القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحسابات الثلاث الأولى ، ونورد فيما يلي القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحساب الرابع ٠

القواعد الخاصة بالحساب :

١ـ توسيط حساب من حسابات الحقوق : حساب « ارباح بيع مخلفات » بند من بنود الايرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسيطه عند بيع المخلفات هو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ٠

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « عملاء » ، وهو نفس الحساب الذى يستخدم بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى ، ونحن نؤيد هذه التوصية مع قصرها على مبيعات مخلفات الانتاج ، فتوسيط حساب العملاء بالنسبة لهذه المخلفات يستقيم علميا للمبررات الآتية :

أ) نشأة مخلفات الانتاج أمر حتمى ومتلازم مع طبيعة النشاط الانتاجى ، لذلك يفضل معالجة مبيعات هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى ٠

ب) استخدام حساب العملاء بالنسبة لبيع مخلفات الانتاج يستقيم مع المعالجة المحاسبية لايداع هذه المخلفات بالمخزن ، اذ تقيد لحساب « مخلفات انتاج » ، وهو من حسابات ايرادات النشاط الجارى ، ومن ثم يفضل معالجة بيع هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى ٠

٠ ولما كانت هذه المبررات غير متوافرة بالنسبه لمخلفات المشتريات ٠ نرى استخدام الحساب الذى يستقيم مع خريطة الحسابات بالدليل وهو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ايرادات متنوعة مستحقة » بخصوص بيع مخلفات المشتريات .

٢ ـ **معالجة الخسائر** : لم يفرد بالدليل حسابا مقابلا فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رأيان :

أ) تحميل الخسائر على حساب « خسائر رأسمالية حـ / ٣٦٤ » ، وقد ينتقد هذا الرأى على أساس انه لا يتسق مع شرح النظام المحاسبى

لحساب خسائر راسمالية ، الذى يقصر هذه الخسائر على ما ينتج من بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية .

ب) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « ارباح بيع مخلفات حـ / ٤٤٦١ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المخلفات ، على ان يظهر رصيد هذا الحساب (دائنا أو مدينا) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية ، وذلك لتوصيف حساب ارباح بيع مخلفات بالدليل كحساب من حسابات الموارد (١) .

المعالجة المحاسبية لأرباح بيع المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعالجة المحاسبية لبيع المخلفات ، وكمثال لبيع مخلفات الانتاج نفرض ان هذه الوحدة باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام مخلفات انتاج بمبلغ ٨٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٧٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٨٠٠			من حـ / عملاء قطاع عام اعمال
		٨٠٠	شركة ...
	٧٠٠		الى حـ / مخزن المخلفات
	١٠٠		الى حـ / ايرادات متنوعة
		١٠٠	ارباح بيع مخلفات

وبفرض أن ثمن البيع فى المثال السابق كان ٦٥٠ جنيه يكون اذن التوجيه كما يلى :

٦٥٠			من حـ / عملاء قطاع عام اعمال
		٦٥٠	شركة ...
٥٠			من حـ / ايرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات
	٧٠٠		الى حـ / مخزن المخلفات

(١) اذا كان رصيد الحساب مدينا (الخسائر أكبر من الارباح) ، فانه يظهر بالطرح فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

وكمثال لبيع مخلفات المشتريات نفرض ان الوحدة باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام مخلفات مشتريات بمبلغ ٦٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٥٥٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٦٠٠			من ح / ايرادات ج . ت . مستحقة
		٦٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
	٥٥٠		الى ح / مخزن المخلفات
	٥٠		الى ح / ايرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات

الفرع الثانى

ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات

تشترى المستلزمات السلعية (بخلاف المخلفات) بغرض استخدامها فى النشاط الانتاجى ، ولكن قد يحدث كنشاط عرضى أن تبيع الوحدة الاقتصادية بعض هذه المستلزمات ، الأمر الذى يترتب عليه ربح (أو خسارة) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المستلزمات وتكلفتها .

وقد تم تعديل مسمى هذا الحساب من « أرباح بيع خامات » الى « أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » ، بمقتضى قرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بتاريخ ١٩٨٤/٨/٢٦ . والحكمة من هذا التعديل هو تسمية الحساب بشكل يتصف بالشمول لكى تثبت فيه نتيجة البيع العرضى لجميع انواع المستلزمات بخلاف المخلفات .

القواعد الخاصة بالحساب :

١ ــ توسيط حساب من حسابات الحقوق : حساب « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » بند من بنود الايرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسيطه عند بيع هذه المستلزمات هو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ــ ايرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى .

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « مدينون مختلفون ــ مدينو بيع أصول ح / ١٧١١ » ، وهو نفس الحساب

الذى يستخدم عند البيع العرضى لعناصر الاصول الثابتة ، ونحن نؤيد هذه التوصية لان كلا من الاصول الثابتة والمستلزمات السلعية عوامل انتاج تشتريهم الوحدة الاقتصادية للاستخدام لا للبيع ، ومن ثم فانه من المنطقى استخدام حساب واحد عند البيع العرضى لكل من الاصول الثابتة وهذه المستلزمات .

٢ ــ **نطاق استخدام الحساب** : يثبت فى هذا الحساب نتيجة البيع العرضى لجميع انواع المستلزمات السلعية فيما عدا المخلفات ، اذ ان هذه المستلزمات تشترك فى خاصية واحدة وهى الشراء بغرض الاستخدام فى النشاط الانتاجى . أما نتيجة بيع المخلفات فتثبت فى الحساب المخصص لها (١) ، لأن هذه المخلفات بالتعريف تنشأ داخل الوحدة الاقتصادية .

٣ ــ **معالجة الخسائر** : لم يفرد بالدليل حسابا مقابلا فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رايان :

أ) تحميل الخسائر على حساب « خسائر راسمالية حـ / ٣٦٤ » ، وكما سبق القول قد ينتقد هذا الراى على اساس عدم اتساقه مع شرح النظام المحاسبى لحساب خسائر راسمالية .

ب) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات حـ / ٤٤٦٤ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المستلزمات ، مع اظهار رصيد الحساب (دائنا او مدينا) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

المعالجة المحاسبية لأرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعاجة المحاسبية لمبيعات المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات ، وكمثال نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت بالأجل مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكانت تكلفة هذه المستلزمات ٨٠٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠			من هـ / مدينون مختلفون
		٩٠٠	مدينو بيع اصول
	٨٠٠		الى هـ / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٠٠		الى هـ / ايرادات متنوعة
		١٠٠	ا . بيع م . سلعية بخلاف المخلفات

(١) انظر الفرع السابق من هذا المبحث .

ويفرض ان ثمن البيع فى المثال السابق كان ٧٥٠ جنيه يكـــون اذن التوجيـــه كما يلى :

٧٥٠			من هـ / مدينـــون مختلفـــون
		٧٥٠	مدينـــو بيـــع أصـــول
٥٠			من هـ / ايرادات متنـــوعة
		٥٠	أ . بيع م . ســلعية بخلاف المخلفـات
	٨٠٠		الى هـ / مخزن مواد تعبئـة وتغليف

الفرع الثالث

ديون سبق اعدامها وعمولات

يخضع حساب « ديون سبق اعدامها » وحساب « عمولات » لمعالجة محاسبية واحدة ، وهى توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة – ايرادات متنوعة مستحقة حـ/١٧٣٦ » .

اولا – حساب ٤٤٦٣ – ديون سبق اعدامها :

يتمثل ذلك فيما تحصله الوحدة خلال السنة من ديون سبق اعدامها فى سنة أو سنوات سابقة ، وتتم معالجتها المحاسبية كما يلى :

١ – اثبات الاستحقاق :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦
الى حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
ديون سبق اعدامها	٤٤٦٣

٢ – اثبات التحصيل :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦

ثانيا ـ حساب ٤٤٦٥ ـ عمولات :

وتتمثل فى العمولات التى تتقاضاها الوحدة بصفة عارضة ، وتتم معالجتها المحاسبية كما يلى :

١ ـ اثبات الاستحقاق :

من حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣ ١٧٣٦
الى حـ/ايرادات متنوعة عمولات	٤٤٦ ٤٤٦٥

٢ ـ اثبات التحصيل :

من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	١٧٣ ١٧٣٦

وقد تتحقق هذه العمولات بالاستقطاع عند سداد انواع معينة من الالتزامات المستحقة للغير ، كما هو الحال فى العمولات التى تستحق للشركة عند سداد بعض حسابات « ديون بمبالغ مستقطعة من العاملين » (١) ويلاحظ ان هذه العمولات ليس لها اثر على الموازنة النقدية ، اذ انها تحققت بسداد خصم معين بأقل من قيمته الدفترية ، ومن ثم تنتفى الحاجة لتوسيط حساب من حسابات الحقوق .

١) انظر صفحة (١٤٩) من هذا الكتاب .

الفرع الرابع

خصـــم مكتســب

يتمثل هذا الخصم عادة فيما تحصل عليه الوحدة من خصم مقابل تعجيل الدفع ، والرأى الراجع هو معالجة هذا الخصم طبقا للمعالجة التقليدية لانتقاء الحاجة لتوسيط حساب ، لانه لا يوجد اثر نقدى لهذا الخصم ومن ثم فلا أثر له على الموازنة النقدية ، اذ أن الايراد تحقق بســداد خصــم معين بأقل من قيمته الدفترية .

فاذا فرضنا ان الوحدة سددت رصيد أحد موردى القطاع العام وقدره ٥٠٠ جنيه بشــيك بمبلغ ٤٨٥ جنيه طبقا لشروط الدفــع يكون اذن التوجيه كما يلى :

منـه	لــه	مساعد	بيــــان	د.م
٥٠٠			من حـ/موردو ق.ع. اعمال	٢٦١١٢
		٥٠٠	شركة ...	× ×
	٤٨٥		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	١٥		الى حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
		١٥	خصم مكتسب	٤٤٦٢

المثال الاول :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يناير ١٩٧٨ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : بلغت تكلفة المشــغولات الداخلية التامة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ٤٢٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب والباقى قطع غيار، وأودع الجميع بالمخازن .

ثانيا : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مســتلزمات سلعية خاصة باحدى شركات القطاع العام ، وبلغت قيمة الفاتورة ٤٠٠٠ جنيه حصلت الشركة منها ١٨٠٠ جنيه بشيك .

ثالثا : باعت الشركة بالاجل ما يلى :

١ ـ انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٦٠ جنيه .

٢ ـ انتاج تام لشركة قطاع عام بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشترى ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه .

رابعا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٢٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن .

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠٠			من حـ/تكوين سلعى
		٣٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب
١٢٠٠			من حـ/مخزن قطع الغيار والمهمات
	٤٢٠٠		الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(المشغولات التامة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف)
			ـــــــــــ
٤٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠خ اعمال
		٤٠٠٠	شــركة ٠٠٠
	٤٠٠٠		الى حـ/ايرادات تشغيل للغير
			(فاتورة رقم ٠٠٠)
			ـــــــــــ
١٨٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٨٠٠		الى حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٨٠٠	شــركة ٠٠٠
			(تحصيل دفعة من المستحق على شركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)
			ـــــــــــ

منه	لـه	مساعد	بيـان
٨٠٦٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		٨٠٦٠	شـركة ٠٠٠
	٨٠٠٠		الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		٨٠٠٠	اجمـالى مبيعات
	٦٠		الى حـ/خدمات مباعة
			(بيع انتاج تام وتكاليف نقله بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠٠٠			من حـ/عملاء ق٠ع٠ اعمال
		١٠٠٠٠	شـركة ٠٠٠
	١٠٠٠٠		الى حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		١٠٠٠٠	اجمالى مبيعات
			(بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠)
٩٠			من حـ/صافى مبيعات انتاج تام
		٩٠	نقل انتـاج تام
	٩٠		الى حـ/خدمات مبـاعة
			(قيمة نقل انتاج تام بواسطة سيارات الشركة ـ فاتورة رقم ٠٠٠)
٢٠٠			من حـ/مخزن المخلفات
	٢٠٠		الى حـ/مخلفات انتاج
			(القيمة التقديرية لمخلفات الانتـاج ـ اشـعار اضـافة رقم ٠٠٠)

المثال الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ؛ والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات •

أولا : استحقت الايرادات الآتية وقبضت بشيكات :

١ ــ ٦٠٠ جنيه الفائدة السنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٥٥٠ جنيه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كايراد مستحق لتلك السنة •

٢ ــ ١٢٠٠ جنيه اعانة تصدير •

ثانيا : باعت الشركة ما يلى :

١ ــ خامات رئيسية بمبلغ ٤٨٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع العام ، علما بأن تكلفتها ٤٠٠ جنيه •

٢ ــ مخلفات انتاج بمبلغ ٣٠٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع الخاص علما بأن قيمتها الدفترية ٢٦٠ •

٣ ــ أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك •

٤ ــ مخلفات مشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن هذه المخلفات سبق ايداعها بالمخزن بدون قيمة •

٥ ــ استثمارات فى أوراق مالية محلية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ١٠٤٠٠ جنيه ومخصص هبوط الاسعار الخاص بها ٦٠٠ جنيه •

ثالثا : دفعت الشركة ما يلى :

١ ــ رصيد احد موردى القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٢٪ طبقا لشروط الدفع •

٢ ــ تعويض قدره ٣٠٠ جنيه لاحد الاطراف . وذلك لفض نزاع قضائى بينه وبين الشركة •

رابعا : حصلت الشركة ديونا سبق اعدامها فى السنة الماضية قدرها ٣٠٠ جنيه •

منه	لـه	مساعد	بيـــان
٦٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٥٠	فوائد دائنة مستحقة
		٥٥٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
	٥٠		الى حـ/فوائد دائنة
	٥٥٠		الى حـ/ايرادات سنوات سابقة
			(استحقاق الفائدة السنوية عن اقراض ٠٠٠)
٦٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٦٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٥٠	فوائد دائنة مستحقة
		٥٥٠	ايرادات سنوات سابقة مستحقة
			(تحصيل الفوائد المستحقة عن اقراض ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)
١٢٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت مستحقة
		١٢٠٠	اعانات مستحقة
	١٢٠٠		الى حـ/اعانات تصدير
			(استحقاق اعانات تصدير)
١٢٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٢٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		١٢٠٠	اعانات مستحقة
			(تحصيل اعانات التصدير المستحقة بشيك رقم ٠٠٠)
٤٨٠			من حـ/مدينون مختلفون
		٤٨٠	مدينو بيع اصول
	٤٠٠		الى حـ/مخزن الخامات
	٨٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٨٠	ارباح مبيعات خامات
			(بيع خامات بفاتورة رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من حـ/عملاء ق٠ح٠اعمال
		٣٠٠	شـــركة ٠٠٠
	٢٦٠		الى حـ/مخزن المخلفات
	٤٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٤٠	ارباح بيع مخلفات
			(بيع مخلفات انتاج بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٥٠			من حـ/مدينون مختلفون
		١٥٠	مدينو بيع اصول
	١٥٠		الى حـ/أرباح راسمالية
			(بيع ادوات صغيرة مخردة بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٥٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٥٠		الى حـ/مدينون مختلفون
		١٥٠	مدينو بيع اصول
			(تحصيل ثمن بيع ادوات صغيرة بشيك رقم ٠٠٠)
١٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت مستحقة
		١٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
	١٠٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		١٠٠	ارباح بيع مخلفات
			(بيع مخلفات مشتريات بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		١٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
			(تحصيل ثمن بيع مخلفات مشتريات بشيك رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠٠٠			من حـ/مدينون مختلفون
		١٠٠٠٠	مدينو بيع اوراق مالية محلية
٦٠٠			من حـ/مخصصات أخرى ـ مخصص ا٠ مالية
	١٠٤٠٠		الى حـ/استثمارات فى ا٠ مالية محلية
	٢٠٠		الى حـ/ارباح رأسمالية
			(بيع اوراق مالية محلية بفاتورة رقم ٠٠٠)
١٠٠٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	١٠٠٠٠		الى حـ/مدينون مختلفون
		١٠٠٠٠	مدينى بيع أوراق مالية محلية
			(تحصيل ثمن بيع أوراق مالية محلية بشيك رقم ٠٠)
٢٠٠٠			من حـ/موردو ق٠ خاص
		٢٠٠٠	شـــركة ٠٠٠
	١٩٦٠		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجـارى
	٤٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٤٠	خصم مكتسب
			(سداد المستحق لشركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠)
٣٠٠			من حـ/تعويضات وغرامات
	٣٠٠		الى حـ/م٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	تعويضات وغرامات مستحقة
			(استحقاق تعويض لـ ٠٠٠)
٣٠٠			من حـ/م٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	تعويضات وغرامات مستحقة
	٣٠٠		الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
			(سداد التعويض المستحق لـ ٠٠٠ شيك رقم ٠٠٠)

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠			من حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	ايرادات متنوعة مستحقه
	٣٠٠		الى حـ/ايرادات متنوعة
		٣٠٠	ديون سبق اعدامها
			(استحقاق تحصيل ديون سبق اعدامها بتاريخ ٠٠٠)
٣٠٠			من حـ/بنك تمويل النشاط الجارى
	٣٠٠		الى حـ/ا٠ج٠ت٠ مستحقة
		٣٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
			(تحصيل ديون سبق اعدامها بشيك رقم ٠٠٠)

● ● ●

الباب السادس

الحسابات والقوائم الختامية

تقديم الباب :

فى ختام السنة المالية تعد الوحدة الاقتصادية الحسابات والقوائم الختامية وذلك لبيان نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة وكذلك مركزها المالى ٠

وتلتزم شركات القطاع العام عند اعداد هذه الحسابات والقوائم بما تضمنه النظام المحاسبى من أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة به ٠ وتنقسم هذه الحسابات والقوائم ، كما سبق أن بينا ، الى مجموعتين :

١ ـ مجموعة الحسابات والقوائم التى استحدثها النظام وتشمل :

أ) حساب العمليات الجارية ٠

ب) قائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية ٠

جـ) قوائم الموازنة النقدية ٠

٢ ـ مجموعة الحسابات والقوائم التقليدية وتشمل :

أ) حساب الانتاج و المتاجرة ٠

ب) حساب الارباح والخسائر وحساب التوزيع ٠

جـ) الميزانية ٠

وسنخصص الفصول التالية لشرح هذه الحسابات والقوائم تاركين قائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية وقوائم الموازنة النقدية لطبعة خاصة ، وطبقا لذلك نقسم هذا الباب الى الفصول الاتية :

الفصل الاول : حساب العمليات الجارية

الفصل الثانى : الحسابات الختامية التقليدية

الفصل الثالث : الميزانية

● ● ●

الفصل الأول

حساب العمليات الجارية

استحدث النظام المحاسبى الموحد حساب العمليات الجارية بغرض ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، فهو يقابل حساب الانتاج وحساب التخصيص على المستوى القومى ·

القواعد الخاصة بالحساب :

١ ـ **حساب العمليات الجارية حساب نتيجة العام :** فهو الذى يقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات ، ولذلك افرد له رقم فى الدليل المحاسبى وهو ٢٨١ ، اما الحسابات الختامية التقليدية فتحولت الى حسابات أو قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج ·

٢ ـ **تبويب الاستخدامات على أساس نوعى :** يتم تبويب بنود الاستخدامات فى حساب العمليات الجارية على أساس نوعى اى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية···الخ ، اى دون تحليلها من زاوية الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، وهذا التبويب منطقى اذا تبينا انه من اهداف حساب العمليات الجارية توفير البيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج لاغراض المحاسبة القومية ·

٣ ـ **اظهار المشغولات الداخلية كموارد :** يظهر فى حساب العمليات الجارية ايرادات النشاط الجارى طبقا للمفهوم الاقتصادى للانتاج ، اى يستوى فى ذلك الانتاج بغرض البيع أو بغرض التكوين الراسمالى ، وبعبارة اخرى يظهر فى الحساب فى جانب الموارد « المشغولات الداخلية » ، وذلك بخلاف الحسابات الختامية التقليدية ·

٤ ـ **تصوير الحساب على مراحل :** يصور حساب العمليات الجارية على ثلاث مراحل ، تستخرج المرحلة الاولى (فائض أو عجز العمليات الجارية) ، أما رصيد المرحلة الثانية فيمثل (الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى) ، أما المرحلة الثالثة فتبين كيفية التوزيع أو التصرف فى الفائض القابل للتوزيع ·

بعد ايضاح القواعد الخاصة بحساب العمليات الجارية نبحث فى هذا الفصل أولا قيود التسوية وقيود الاقفال باعتبارهما القيود التى تسبق اعداد حساب العمليات الجارية ، وثانيا مراحل اعداد هذا الحساب ، وثالثا توزيع الفائض الذى ينعكس فى المرحلة الثالثة من الحساب ، ورابعا قائمة الانتاج والقيمة المضافة التى

تعد من البيانات التى توفرها المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الاتية :

المبحث الاول : قيود التسوية وقيود الاقفال

المبحث الثاني : مراحل حساب العمليات الجارية

المبحث الثالث : توزيع نتيجة العام (الفائض)

المبحث الرابع : قائمة الانتاج والقيمة المضافة

● ● ●

المبحـــث الأول

قـــيود التســوية وقيــود الاقفــال

يجرى فى نهاية كل سنة مالية نوعين من القيود ، قيود تسوية حسابات النتيجة وقيود اقفالها · ومن المفيد ان نسترجع هنا تعليقنا على سمة استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، فنتيجة لهذا الاستقلال امكن فصل قيود التسوية عن قيود الاقفال دون اى تداخل بينهما ، فاشتمال الدليل المحاسبى على حسابات التغير فى المخزون ، على سبيل المثال ، يمكن من تسوية حسابات المخزون باستخدام حسابات التغير ثم اقفال هذه الحسابات (كحسابات نتيجة) فى حساب العمليات الجارية ، بخلاف المعالجة التقليدية التى كانت يتم بمقتضاها تسوية حسابات المخزون باستخدام الحساب الختامى مباشرة ، الامر الذى يترتب عليه تداخل بين قيود التسوية والاقفال ·

اولا ـ قيود التسوية :

يقصد بهذه القيود تسوية او تعديل ارصدة حسابات النتيجة لكى يعكس كل منها ما يخص السنة المالية تطبيقا لاساس الاستحقاق وما تسفر عنه نتائج الجرد ، هذا بالاضافة الى ما يستلزمه النظام المحاسبى الموحد من قيود تسوية خاصة لتحقيق هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، فقيود تسوية حسابات النتيجة تشمل بصفة خاصة :

١ ـ القيود الخاصة بالمستحقات والمقدمات ·
٢ ـ القيود الخاصة بتسوية حسابات المخصصات ·
٣ ـ القيود الخاصة بتسوية حسابات المخزون ·
٤ ـ قيود تسوية خاصة ، وتشمل :

ا) فصل الرسوم الجمركية عن المستخدم ·
ب) فصل رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة (عن المستخدم) ·
ج) اثبات فروق تقويم التغير فى المخزون ·

د) اثبات فرق الايجار المحسوب ·
هـ) اثبات فرق الفوائد المحسوبة ·

هذا وتشمل قيود التسوية ، على سبيل التجاوز ، قيود تصحيح الاخطاء التى قد تكتشف فى نهاية السنة المالية ، وهذه القيود لا تقع تحت حصر ·

ولاجراء تصحيح قيد معين يجب أولا التعرف على « القيد الخطأ » الذى تم اثباته ، وطبقا لدراستنا للاصول المحاسبية وما تضمنه النظام المحاسبى من قواعد خاصة نتعرف على « القيد الصحيح » الذى كان من الواجب اثباته ، ومن خلال ذلك نتعرف على « قيد التصحيح » اى القيد الذى يتم بموجبه تصحيح القيد الخطأ ·

وكمثال لذلك نفرض انه فى نهاية سنة مالية تبين من فحص الاهلاكات المثبتة فى الدفاتر فى الفترات السابقة أنها تشمل ٢٠٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ·

واضح ان ما تم اثباته بخصوص اهلاك هذه الاصول مدمجا فى أقساط الاهلاك فى نهاية الفترات المحاسبية كان كما يلى :

منه	لـه	بيـــان
٢٠٠٠		من حـ/اهلاك
	٢٠٠٠	الى حـ/مخصص اهلاك

واضح أن هناك نوعين من الخطأ ، الاول خاص بالتوجيه المحاسبى اذا كان يجب قيد الاهلاك لحساب « احتياطى ارتفاع أسعار الاصول » ، والثانى خطأ فى حساب قسط الاهلاك اذ كان يجب ان يكون ١٠٠٠ جنيه فقط ، طبقا لذلك فان القيد الصحيح الذى كان يجب اثباته كما يلى :

منه	لـه	بيـــان
١٠٠٠		من حـ/اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول

وبمقارنة هذا القيد بالقيد الخطأ يمكن استنتاج قيد التصحيح كما يلى .

منه	لـه	بيـــان
٢٠٠٠		من حـ/مخصص اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/اهلاك
	١٠٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول

قائمة التسوية :

كاجراء عملى من المفيد تخصيص ملف خاص بالحسابات الختامية يتضمن اذون التسوية ، على أن يتبع ذلك تصوير ورقة عمل او قائمة تسوية ، وهذه القائمة تأخذ عادة الشكل الآتى :

بيان الحساب		الأرصدة(١) قبل التسويات		التسويات (٢)						الأرصدة بعد التسويات	
				تسوية أولى			تسوية ثانية				
الرقم	الاسم	مدين	دائن	الرقم	مدين	دائن	الرقم	مدين	دائن	مدين	دائن

ويمكن تبسيط وتطوير قائمة التسوية كما فى النموذج فى الصفحة التالية ، ويلاحظ على هذا النموذج ما يلى :

١ ـ تقسيم القائمة الى اربعة اقسام بحسب الاجماليات المحاسبية (أصول واستخدامات وخصوم وموارد) ، وتبعا لذلك لا يستدعى الأمر تقسيم كل من خانة « الأرصدة قبل التسويات » و « الأرصدة بعد التسويات » الى خانتين فرعيتين

---

١) المقصود بالأرصدة قبل التسويات أرصدة ميزان المراجعة .
٢) تعد خانات للتسويات بحسب عدد التسويات التى يتعرض لها كل حساب .

نموذج لقائمة التسوية

بيان الحساب: الرقم	بيان الحساب: الاسم	الارصدة قبل التسويات	التسويات: تسوية أولى: الرقم	التسويات: تسوية أولى: المبلغ	التسويات: تسوية ثانية: الرقم	التسويات: تسوية ثانية: المبلغ	الارصدة بعد التسويات
	اصول						
	مجموع الاصول	×					×
	استخدامات						
	مجموع الاستخدامات	×					×
	مجموع الاصول والاستخدامات	× ×					× ×
	خصوم						
	مجموع الخصوم	×					×
	موارد						
	مجموع الموارد	×					×
	مجموع الخصوم والموارد	× ×					× ×

(مدين ودائن) اعتمادا على أن أرصدة كل من حسابات الاصول والاستخدامات مدينة وأرصدة كل من حسابات الخصوم والموارد دائنة ، ويتحقق توازن الارصدة فى القائمة طبقا لمعادلة ميزان المراجعة السابق بيانها ٠

٢ ـ الاكتفاء بخانة واحدة للمبالغ بالنسبة لكل تسوية ، أى دون حاجة الى تحليلها الى خانتين فرعيتين (مدين ودائن) ، ويستعاض عن ذلك باسلوب تحريك الارصدة بالزيادة أو بالنقص تبعا لطبيعة الحسابات كما يلى :

أ) حسابات الأصول والاستخدامات بطبيعتها ذات أرصدة مدينة ٠ لذلك تزيد أرصدتها عندما تجعل مدينة وتخفض أرصدتها عندما تجعل دائنة ٠

ب) حسابات الخصوم والموارد بطبيعتها ذات أرصدة دائنة ، لذلك تزيد أرصدتها عندما تجعل دائنة وتخفض أرصدتها عندما تجعل مدينة ٠

على أن يتم التفرقة بين التسويات التى يترتب عليها زيادة الرصيد والتسويات التى يترتب عليها نقص الرصيد بكتابة الاخيرة بمداد مميز أو بين قوسين ٠

وسنورد مثال فى نهاية هذا الباب لتوضيح كيفية استخدام هذا الشكل المطور لقائمة التسوية ٠

ثانيا ـ قيود الاقفال :

يقصد بقيود الاقفال القيود التى يترتب عليها اقفال حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) بعد تسويتها فى الحساب الختامى أى حساب العمليات الجارية ، ويترتب على قيود الاقفال اختفاء أرصدة حسابات النتيجة تطبيقا لصفتها المؤقتة واحلال الحساب الختامى أى حساب العمليات الجارية محلها لتحقيق المقابلة بين الموارد والاستخدامات لكي يمكن استخراج نتيجة العام من « فائض قابل للتوزيع » أو « عجز جارى » ٠

وتقفل حسابات الاستخدامات بجعلها دائنة وحساب العمليات الجارية مدينة ، أى طبقا للقيد الآتى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/أجـور نقدية	٣١١
الى حـ/مزايا عينية	٣١٢
الى حـ/تامينات اجتماعية	٣١٣
الى حـ/٠٠٠ ٠٠٠	× ×
الى حـ/٠٠٠ ٠٠٠	× ×

واذا كانت بعض حسابات الاستخدامات بعد تسويتها ذات أرصدة شاذة (أى دائنة) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ٣٥٨ دائنا بالرغم من كونه من حسابات الاستخدامات ، وفى هذه الحالة يقفل هذا الحساب بالقيد الآتى :

من حـ/ف٠ ت٠ ت٠ فى مخزون انتاج تام	٣٥٨
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

وبالرغم من ذلك يجب مراعاة كون الحساب من حسابات الاستخدامات ، ولذلك يظهر رصيده فى الجانب المدين من حساب العمليات الجارية بالطرح فى مجموعة المصروفات التحويلية الجارية كما سبق أن بينا ٠

وتقفل حسابات الموارد بجعلها مدينة وحساب العمليات الجارية دائنا ، أى طبقا للقيد الآتى :

من حـ/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
من حـ/ت٠ م٠ انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
من حـ/ف٠ ت٠ ت٠ فى مخزون انتاج تام	٤١٣
من حـ/٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠	× ×
من حـ/٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠	× ×
الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١

واذا كانت بعض حسابات الموارد بعد تسويتها ذات أرصدةً شاذه (أى مدينة) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ٤١٣ مدينا بالرغم من كونه من حسابات الموارد ، وفى هذه الحالة يقفل هذا الحساب بالقيد الآتى :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/ف٠ ت٠ ت٠ فى مخزون انتاج تام	٤١٣

وكما سبق ان بينا يظهر رصيد هذا الحساب ، لكونه من حسابات الموارد ، فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية لكى يمكن التوصل لقيمة « الانتاج التام بسعر البيع » ٠

● ● ●

المبحث الثانى

مراحل حساب العمليات الجارية

المرحلة الاولى :

تظهر فى هذه المرحلة ايرادات النشاط الجارى وما فى حكمها أى الاعانات ، والاستخدامات المسببة لهذه الايرادات أى التى تحملتها الوحدة فى سبيل تحقيق هذه الايرادات ، وينتج من مقابلة هذه الموارد والاستخدامات رصيد يمثل « فائض العمليات الجارية » أو « عجز العمليات الجارية » ، فتحتوى هذه المرحلة على بنود الموارد والاستخدامات الاتية :

اجـــور مستلزمات سلعية مستلزمات خدمية مشتريات بغرض البيع مصروفات تحويلية جارية فائض العمليات الجارية (مرحل)	٣١ ٣٢ ٣٣ ٣٤ ٣٥	ايرادات النشاط الجارى اعـــانات عجز العمليات الجارية (مرحل)	٤١ ٤٢

وكما سبق ان بينا عند دراسة الحسابات المكونة لهذه الموارد والاستخدامات ، نلاحظ على قياس فائض (أو عجز) العمليات الجارية ، كرصيد لهذه المرحلة الاولى، ما يلى :

١ ـ قياس الفائض (أو العجز) طبقا لظاهرة البيع ، وذلك لادراج فروق تقويم التغير فى المخزون فى جانبى الاستخدامات والموارد فى هذه المرحلة ٠

٢ ـ قياس الفائض (او العجز) على اساس موضوعى ، اى دون أن يتأثر هذا الرصيد بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التى تمارس فيها نشاطها . وكذلك دون تأثر بالهيكل التمويلى للوحدة الاقتصادية ، وذلك لان هذه المرحلة تتحمل بفرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة (ضمن المصروفات التحويلية الجارية) ، بينما يظهر الحسابان المقابلان ضمن الايرادات التحويلية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ٠

المرحلة الثانية :

يرحل لهذه المرحلة رصيد المرحلة السابقة ، كما يظهر فيها الايرادات غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى للوحدة والتى تتمثل فى ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، كما تتحمل بالاستخدامات غير المرتبطة بهذا النشاط ، والمتمثلة فى التحويلات الجارية التخصيصية ، ويتمثل رصيد هذه المرحلة فى « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » فتتكون هذه المرحلة من البنود الاتية :

عجز العمليات الجارية (منقول) تحـويلات جارية تخصيصية الفائض القابل للتوزيع (مرحل)	 ٣٦	فائض العمليات الجارية (منقول) ايرادات أوراق مالية ايرادات تحويلية العجز الجــارى	 ٤٣ ٤٤

واظهار الاستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى فى مرحلة مستقلة امر مرتبط بالوظيفة الخدمية للمحاسبة فى مجال امداد الادارة والجهات المعنية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات ولا شك ان استخراج « فائض (أو عجز) العمليات الجارية » فى مرحلة مستقلة دون تأثر بالايرادات والاستخدامات العرضية امر حيوى فى هذا المجال ٠

المرحلة الثالثة :

تظهر هذه المرحلة الفائض القابل للتوزيع فى جانب ، وكيفية التصرف فيه بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة لذلك فى جانب اخر ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلى :

فائض محتجز فائض موزع	الفائض القابل للتوزيع (منقول)

ونورد فيما يلى حساب العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام المحاسبى .

● ● ●

حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في .....

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الأجـــــور		
	x		أجور نقدية	٣١١	x
	x		مزايا عينية	٣١٢	x
x	x		تأمينات اجتماعية	٣١٣	x
			المصروفات العامة		
	x		مستلزمات سلعية	٣٢	x
	x		مستلزمات خدمية	٣٣	x
x	x		مشتريات بغرض البيع	٣٤	x
			مصروفات تحويلية جارية		
			ضرائب ورسوم سلعية		
		x	رسوم جمركية	٣٥١١	x
		x	رسوم إنتاج	٣٥١٢	x
		x	حصيلة الخزانة	٣٥١٣	x
	x	x	ضرائب أخرى	٣٥١٤	x
			الإهـــلاك		
		x	مباني وانشاءات	٣٥٢٢	x
		x	آلات ومعدات	٣٥٢٣	x
		x	وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	x
		x	عدد وأدوات	٣٥٢٥	x
		x	أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	x
		x	ثروة حيوانية ومائية	٣٥٢٧	x
	x	x	نفقات ايرادية مؤجلة	٣٥٢٨	x
x	x		جمعه		

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			إيرادات النشاط الجاري		
			الإنتاج بسعر البيع		
		x	صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	x
		x	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ...	٤١٢	x
	x	x	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٤١٣	x
		x	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	x
		x	مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥	x
		x	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	x
		x	خدمات مباعة	٤١٧	x
	x	x	مخلفات إنتاج وأخرى	٤١٩	x
			بضائع بغرض البيع		
		x	صافي مبيعات	٤١٨١	x
		x	تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	x
x	x	x	فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	x
			إعانـــات		
	x		إعانات إنتاج	٤٢١	x
x	x		إعانات تصدير	٤٢٢	x
x			جمعه		x

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ......

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x	x		ماقبله		x
			الإيجارات		
		x	الإيجارات الفعلية	٣٥٣	x
	x	x	فروق إيجار محسوب	٣٥٤	x
			الفوائد		
		x	فوائد محلية	٣٥٥	x
		x	فوائد خارجية	٣٥٦	x
		x	فروق الفوائد المحسوبة	٣٥٧	x
		x	فروق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٣٥٨	x
x x	x	x	فروق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩	x
			فائض العمليات الجارية (مرحل)		
x					x
x			عجز العمليات الجارية (منقول)		x
			تحويلات جارية تخصصية		
	x		تبرعات	٣٦١	x
	x		إعانات للغير	٣٦٢	x
	x		تعويضات وغرامات	٣٦٣	x
	x		خسائر رأسمالية	٣٦٤	x
	x		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	x
	x		ديون معدومة	٣٦٦	x
	x		مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧	x
	x		ضرائب عقارية	٣٦٨	x
x x	x		ضرائب دخلية	٣٦٩	x
			الفائض القابل للتوزيع (مرحل) ...	٢٨١١	x
x					x

ج	ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x			ماقبله		x
x			عجز العمليات الجارية (مرحل)		x
x					x
x			فائض العمليات الجارية (منقول) ...		x
x			إيرادات أوراق مالية	٤٣	x
			إيرادات تحويلية		
	x		فوائد دائنة	٤٤١	x
	x		إيجارات دائنة	٤٤٢	x
	x		أرباح رأسمالية	٤٤٣	x
	x		إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	x
	x		تعويضات وغرامات	٤٤٥	x
	x		إيرادات متنوعة	٤٤٦	x
	x		فروق إيجار محسوب	٤٤٧	x
x	x		فروق فوائد محسوبة	٤٤٨	x
x			العجز الجاري	٢٨١٢	x
x					x

(تابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى .....

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			فائض محتجز			×			الفائض القابل للتوزيع (منقول)		×
	×		إحتياطى قانونى	٢٢١	×						
	×		إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	×						
	×		احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية								
			والتجديدات والتوسيعات	٢٢٣	×						
	×		احتياطى عام	٢٢٤	×						
	×		احتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	×						
	×		احتياطى ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	×						
	×		احتياطيات أخرى	٢٢٧	×						
×	×		فائض مرحل	٢٢٨	×						
			فائض موزع								
	×		حصة العاملين	٢٦١٣	×						
	×		حصة الدولة	٢٦٤١	×						
	×		حصة المساهمين	٢٦٤٢	×						
×	×		حصص أخرى	٢٦٤٤	×						
×					×	×					×

المبحث الثالث

توزيع نتيجة العام (الفائض)

الاطار العام لتوزيع الفائض :

ينظم توزيع الفائض فى شركات القطاع العام قرارات وقواعد معينة قد تتغير لسبب أو لآخر ، وأيا كانت هذه القرارات والقواعد ينقسم الفائض بمقتضاها الى « فائض محتجز » و « فائض موزع » · ويمكن القول ان الاطار العام لتوزيع الفائض بالنسبة لشركات القطاع العام يكون على الوجه الاتى :

١ ــ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطى القانونى ·

٢ ــ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطى يستثمر فى سندات حكومية (أو يودع مقابله فى البنك المركزى فى حساب خاص) ·

٣ ــ ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطى ارتفاع أسعار الاصول الثابتة ·

٤ ــ ٥٪ من راس المال المملوك كتوزيع أول ·

٥ ــ ١٠٪ من الباقى (أى بعد خصم ما سبق) نظير مصروفات الادارة والاشراف ·

٦ ــ الاحتياطيات النظامية ، اذ يجوز أن ينص نظام الشركة على تجنيب نسبة معينة من الارباح الصافية لتكوين احتياطى نظامى يخصص للاغراض المنصوص عليها فى النظام (١) ·

٧ ــ يوزع باقى الارباح كتوزيع ثانى ·

هذا ويلاحظ أن كلا من التوزيع الاول والتوزيع الثانى يخضع للقواعد الاتية:

١ ــ يحدد حصة أصحاب رأس المال من هذه التوزيعات بنسبة ٧٥٪ منها ، وتؤول هذه الحصة بالكامل للدولة اذا كانت الوحدة الاقتصادية مملوكة ملكية كاملة للدولة ، أما اذا ساهم رأس المال الخاص مع المال العام فى شركة القطاع العام فتقسم هذه الحصة على الدولة وعلى المساهمين بنسبة مساهمة كل منهما فى رأس مال الشركة ·

٢ ــ يحدد حصة العاملين من هذه التوزيعات بالباقى أى بنسبة ٢٥٪ منها ، ويتم استخدام هذه الحصة للاغراض الاتية :

أ) ١٠٪ توزيع نقدى ·

---

١) قانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ مادة ٥٨ ·

ب) ٥٪ خدمات اجتماعية واسكان محلية ٠

ج) ١٠٪ خدمات اجتماعية واسكان مركزية ٠

المعالجه المحاسبيه لاثبات التوزيعات :

يلزم اجراء قيود اليومية الخاصة بالتوزيعات فى نفس السنة التى تحقق فيها الفائض القابل للتوزيع أى قبل تصوير الميزانيه ٠ وفيما يلى بيان بهذه القيود :

١ ـ الفائض المحتجز :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/احتياطى قانونى	٢٢١
الى حـ/احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
الى حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الاصول	٢٢٦
الى حـ/احتياطى ٠٠٠	

٢ ـ الفائض الموزع :

من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة المساهمين	٢٦٤٢
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصص اخرى	٢٦٤٤

ويعالج المستحق نظير مصروفات الادارة والاشراف كحصص اخرى فيقيد لحساب ٢٦٤٤ ٠

هذا ويلاحظ أن الارباح الراسمالية تعالج بشكل خاص عند اثبات قيود التوزيعات كما سنبين فى الجزء التالى من هذا المبحث ٠

ويترتب على القيدين السابقين اقفال حساب العمليات الجارية وانعكاس نتيجة فى الميزانية من خلال حسابات الاحتياطيات ودائنى توزيعات ٠

الارباح الراسمالية وتوزيع الفائض :

ان الارباح الراسمالية المحققة من بيع الاصول الثابتة تعالج فنيا كاحد موارد الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم تقفل فى الحساب الختامى لتدخل فى محصلة نتيجة العام ، على ان تظهر فى مرحلة مستقلة من الحساب الختامى مع غيرها من الارباح العرضية والايرادات غير الذاتية ٠

وقد أخذ النظام المحاسبي بهذا الاتجاه المحاسبي المتعارف عليه ، اذ تقفل هذه الارباح الرأسمالية في حساب العمليات الجارية مع اظهارها في المرحلة الثانية من هذا الحساب ضمن مجموعة « الايرادات التحويلية » .

ولكن ليس هناك ما يمنع من التصرف في هذه الارباح بشكل معين طبقا لقرار معين ، وهذا الوضع اتخذته اللائحة التنفيذية الخاصة بقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام ، اذ تنص المادة ٣٦ من هذه اللائحة على انه « لا يجوز توزيع الارباح التي تحققها الشركة نتيجة التصرف في اصل من الاصول الثابتة أو التعويض عنه ، ويكون منها احتياطي يخصص لاعادة اصول الشركة الى ما كانت عليه أو لشراء اصول ثابتة » ، وتطبيقا لهذه المادة نورد الملاحظات الاتية :

١ ــ ان التطبيق الحرفي لهذه المادة يقصرها على الارباح المحققة من بيع الاصول الثابتة ، الا اننا نميل الى امتداد تطبيقها الى الارباح الرأسمالية المحققة من بيع الاستثمارات المالية لكونها من طبيعة واحدة (١) .

٢ ــ ان تطبيق هذه المادة ما هو الا تصرف في الفائض القابل للتوزيع بتكوين احتياطي بقدر الارباح الرأسمالية ، ومن ثم فان هذا التطبيق يظهر في المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ، ونرى ان يكون هذا الاحتياطي من ضمن الاحتياطيات الاخرى تحت اسم « احتياطيات اخرى ــ احتياطي راسمالي » .

٣ ــ عند تطبيق هذه المادة تجنب اولا الارباح الراسمالية من الفائض القابل للتوزيع ، ثم تحسب النسبة المقررة لكل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي المستثمر في سندات حكومية واحتياطي ارتفاع اسعار الاصول من الفائض بعد هذا التجنيب ، وسنبين ذلك بالتفصيل في المثال في نهاية الباب .

٤ ــ لا يكون هذا الاحتياطي في حالة وجود عجز مع اشتمال موارد الوحدة الاقتصادية على ارباح راسمالية ، اذ تنص المادة على انه « لا يجوز توزيع الارباح » ووجود العجز في حد ذاته مانع لتوزيع ارباح ، كما ان تكوين احتياطي بقدر الارباح الراسمالية في حالة وجود عجز أمر غير مقبول محاسبيا ، اذ يترتب على ذلك تكوين احتياطي مقابل تضخيم في العجز .

وطبقا لذلك اذا حققت الوحدة الاقتصادية فائض اقل من الارباح الراسمالية فان الاحتياطي يكون بقدر هذا الفائض ، وثم لا يكون هناك فائض يتم التصرف فيه بعد ذلك .

وطبقا لهذه الملاحظات فاننا نعترض على اسلوب تطبيق هذه المادة في بعض وحدات القطاع العام ، وهو اقفال الارباح الراسمالية مباشرة في حساب الاحتياطيات اذ أن هذا الاسلوب لا يتفق مع طبيعة الارباح الراسمالية أى مورد من الموارد التي تدخل في محصلة نتيجة العام ، اضف الى ذلك ان تطبيق هذا الاسلوب يؤدى الى تكوين احتياطي في حالة وجود عجز وهو أمر غير مقبول محاسبيا .

---

١) انظر تعريف الارباح الراسمالية صفحة (٣٠٠) من هذا الكتاب .

حالة العجز الجـارى :

قد تكون نتيجة العام عجز ، وفى هذه الحالة يقفل حساب العمليات الجارية فى حساب « فائض مرحل » بالقيد الآتى :

من حـ/فائض مرحل	٢٢٨
الى حـ/العمليات الجـارية	٢٨١

وطبقا لهذا القيد يكون كل من حساب العمليات الجارية وحساب فائض مرحل كما يلى (الأرقام افتراضية) :

حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية (المرحلة الثالثة)

٧٠٠٠	عجز جارى	٧٠٠٠	من حـ/فائض مرحل
٧٠٠٠		٧٠٠٠	

حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل

٥٠٠٠	رصيد منقول (١)	١٢٠٠٠	رصيد مرحل
٧٠٠٠	الى حـ/العمليات الجارية		(ميزانيـة)
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	

ويظهر رصيد حساب « فائض مرحل » فى الميزانية فى جانب الأصول كرصيد شاذ تحت اسم « عجز مرحل » (٢) ، وللافصاح عن العجز الجارى بالميزانية يفضل أن يظهر بشكل منفصل عن العجز المرحل من السنة الماضية كما يلى :

الميزانية

		عجز مرحـل :
	٥٠٠٠	من السنة الماضية
	٧٠٠٠	عجز جارى
١٢٠٠٠		

---

١) بفرض وجود عجز مرحل من السنة الماضية ٠

٢) انظر نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى ٠

المعالجة المحاسبية لسداد التوزيعات :

١ ـ **حصة الدولة ونظير الادارة والاشراف** : تخضع هذه التوزيعات لضريبة القيم المنقولة التي يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سداد هذه الحصص بالقيد الآتى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
من حـ/دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ قيم منقولة وبلدية ودفاع وغيرها	٢٦٣٢١٢

٢ ـ **حصة العاملين النقدية** : بخصوص حصة العاملين يقتصر السداد نقدا من حصيلة الجزء النقدى منها (١٠٪) ، وهى تخضع لضريبة كسب العمل التى يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سدادها للعاملين بالقيد الآتى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون	٢٦٣
مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغة	٢٦٣٢١١

وهناك قواعد تحكم توزيع الحصة النقدية على العاملين ، وقد يسفر عن تطبيق هذه القواعد وجود فائض فى الحصة النقدية للعاملين ٠

٣ ـ **فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين** : صدرت قرارات بخصوص التصرف فى فائض حصة العاملين النقدية (ان وجدت) والحصص غير النقدية (خدمات اجتماعية واسكان محلية ومركزية ـ ٥٪ و ١٠٪) ، وطبقا لهذه القرارات تودع حصيلة هذه المبالغ بعد خصم الضرائب المستحقة عليها فى حسابات تخصص لهذا الغرض بالبنك المركزى ، ويتم التصرف فيها وفقا لما يقرره رئيس الوزراء ٠

ونظرا لعدم وجود حساب خاص بالدليل المحاسبى يثبت فيه هذا الايداع ، فقد اختلفت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية لذلك كما يلى :

أ) هناك من يرى تقييدها على حساب « استثمارات فى سندات حكومية » مع تخصيص حساب لذلك ، ونرى أن طبيعة هذا الايداع لا يتسق مع طبيعة الاستثمارات المالية أيا كان نوعها ، كما ان هذه المعالجة تؤدى الى التضخم المستمر فى حساب حصة العاملين ولا يقابل ذلك أصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبيا ، لأن التصرف فى حصيلة هذه الايداعات مقصور على رئيس الوزراء ٠

ب) وهناك من يرى معالجتها بجعل حساب « حصة العاملين » مدينا وحساب « البنك حساب جارى » دائنا ، ومعنى ذلك انه ، طبقا لهذا الرأى ، لا يعدو الأمر

ان يكون سدادا لحصة العاملين (كما هو الحال بالنسبة للجزء النقدى منها) ولو أن الدفع قد تم للبنك المركزى ، وقد ينتقد هذا الرأى على أساس أن القرارات نصت على مجرد ايداع للمبالغ ولا يفهم من ذلك ايلولتها للبنك ، الا ان هذه المعالجة قد تفضل المعالجة السابقة تلافيا لما سبق الاشارة اليه وهو التضخم المستمر فى حساب حصة العاملين دون أن يقابل ذلك أصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبيا ، على أن يتم حصر هذه الايداعات فى شكل بيان احصائى لكى تكون الوحدة الاقتصادية على علم بما يتم ايداعه بالبنك المركزى من حصة العاملين بها ٠

وطبقا لهذا الرأى يتم ايداع فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين بعد خصم الضرائب المستحقة كما يلى :

من حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
الى حـ/بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
الى حـ/دائنون متنوعون مصلحة الضرائب	٢٦٣ ٢٦٣٢

● ● ●

المبحث الرابع

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

باستخدام البيانات الظاهرة فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية يمكن حساب مفاهيم متعلقة بالانتاج والقيمة المضافة يتم تضمينها فى قائمة تعد لهذا الغرض ، وقبل بيان هذه المفاهيم لنسترجع ما سبق ان اوضحناه من نقاط متعلقة بحسابات النتيجة التى تظهر فى المرحلة الاولى من الحساب الختامى٠

١ ـ ايرادات النشاط الجارى حـ/٤١ تقابل مفهوم « الانتاج الاجمالى بسعر السوق » فى المحاسبة القومية ٠ مع الاخذ فى الحسبان أن قيمة انتاج النشاط التجارى بسعر السوق يعادل الفرق بين البضائع بغرض البيع حـ/٤١٨ وتكلفة هذه البضائع أى المشتريات بغرض البيع حـ/٣٤ ٠

٢ ـ الضرائب والرسوم السلعية حـ/٢٥١ لا تمثل تكلفة أو عامل من عوامل الانتاج على المستوى القومى ٠ اذ ان هذه الضرائب ، بجانب الاعانات ، تعتبر اداة لتخطيط الاسعار ٠

٣ ـ فرق الايجار المحسوب حـ/٣٥٤ وفرق الفوائد المحسوبة حـ/٣٥٧ يمكنان من قياس عنصرين من عناصر القيمة المضافة (الايجارات والفوائد) على أساس موضوعى ٠

٤ ـ الاستهلاك الوسيط يتمثل فى المستلزمات السلعية حـ/٣٢ والمستلزمات الخدمية حـ/٣٣ ·

بالقاء الضوء على هذه النقاط يمكن تتبع مراحل قياس المفاهيم المعلقة بالانتاج والقيمة المضافة كما يلى :

١ ـ قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق

= ايرادات النشاط الجارى حـ/٤١ (فيما عدا البضائع بغرض البيع حـ/٤١٨)
+ انتاج النشاط التجارى (البضائع بغرض البيع حـ/٤١٨ ـ مشتريات بغرض البيع حـ/٣٤)

٢ ـ قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج

= قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق
+ (الاعانات حـ/٤٢ ـ الضرائب والرسوم السلعية حـ/٣٥١) (١)

٣ ـ القيمة المضافة الاجمالية :

= قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج
− الاستهلاك الوسيط (المستلزمات السلعية حـ/٣٢ + المستلزمات الخدمية حـ/٣٣)

٤ ـ القيمة المضافة الصافية :

= القيمة المضافة الاجمالية
− الاهـــلاك حـ/٣٥٢

٥ ـ توزيعات القيمة المضافة :

أ) الاجـور : وتشـــمل الاجـور النقدية حـ/٣١١ والمزايـا العينية حـ/٣١٢ والتامينات الاجتماعية حـ/٣١٣ ·

ب) الايجـــارات : وتشـمل الايجـــارات الفعلية حـ/٣٥٣ وفرق الايجـــار المحسوب حـ/٣٥٤ ·

جـ) الفوائد : وتشـمل الفوائد المحلية حـ/٣٥٥ والفوائد الخارجية حـ/٣٥٦ وفرق الفوائد المحسوبة حـ/٣٥٧ ·

د) الفائض (طبقا لظاهرة الانتاج) : وهو يعادل فائض العمليـات الجـارية معدلا بحسابى فرق تقويم التغير فى المخزون حـ/٣٥٨ و حـ/٣٥٩ ·

وهـذه المفاهيم يتم ترتيبها فى « قائمـة الانتـاج والقيمة المضـافة » كمـا فى الصفحتين التاليتين ·

---

١) تتمثل هذه العوامل فى الاستهلاك الوسيط (مستلزمات سلعية وخدمية) والاهلاك وعناصر القيمة المضافة ·

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

رقم	اسم الحساب	مبالغ	
	اولا ـ قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق :		
	١ ـ الانتاج بسعر البيع :		
٤١١	أ) صافى مبيعات انتاج تام	×	
٤١٢	ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	×	
٤١٣	ج) فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	×	
	مجموع		×
٤١٤	٢ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		×
٤١٥	٣ ـ مشغولات داخلية بالتكلفة		×
٤١٦	٤ ـ ايرادات تشغيل للغير		×
٤١٧	٥ ـ خدمات مباعة		×
٤١٩	٦ ـ مخلفات انتاج		×
	٧ ـ بضائع بغرض البيع		
٤١٨١	أ) صافى مبيعات بضائع	×	
٤١٨٢	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	×	
٤١٨٣	ج) فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	×	
	مجموع	×	
٣٤	ـ مشتريات بغرض البيع	×	
	انتاج النشاط التجارى		×
			× ×
	ثانيا ـ قيمة الانتاج بتكلفة عوامل الانتاج :		
	قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق		×
	مضافا :		
٤٣١	اعانات انتاج	×	
٤٣٢	اعانات تصدير	×	×
	ناقصا :		
٣٥١١	رسوم جمركية	×	
٣٥١٢	رسوم انتاج	×	
٣٥١٣	حصيلة الخزانة	×	
٣٥١٤	ضرائب اخرى	×	
			×
			× ×

(تابع) قائمة الانتاج والقيمة المضافة

د٠م	اسم الحســـاب	مبالغ	
	ثالثا ـ القيمة المضافة الاجمالية :		
	قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج		×
	ناقصـــا :		
٣٢	مستلزمات سلعية	×	
٣٣	مستلزمات خدمية	×	×
			× ×
	رابعا ـ القيمة المضافة الصافية :		
	القيمة المضافة الاجمالية		×
٣٥٢	ـ الاهـــلاك		×
			× ×
	خامسا ـ توزيعات القيمة المضافة :		
	١ ـ الأجـور :		
٣١١	أ) أجور نقدية	×	
٣١٢	ب) مزايا عينية	×	
٣١٣	ج) تأمينات اجتماعية	×	×
	٢ ـ الايجـــارات :		
٣٥٣	أ) ايجارات فعلية	×	
٣٥٤	ب) فرق الايجار المحسوب	×	×
	٣ ـ الفوائد :		
٣٥٥	أ) فوائد محلية	×	
٣٥٦	ب) فوائد خارجية	×	
٣٥٧	ج) فرق الفوائد المحسوبة	×	×
	٤ ـ الفائض :		
٣٥٨	أ) فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	×	
٣٥٩	ب) فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	×	
	ج) فائض العمليات الجارية	×	×
			× ×

الفصل الثانى

الحسابات الختامية التقليدية

ازدواجية الحساب الختامى طبقا للنظام المحاسبى الموحد :

بجانب حساب العمليات الجارية يتطلب النظام المحاسبى تصوير « حساب الانتاج والمتاجرة » و « حساب الأرباح والخسائر » و « حساب توزيع الأرباح » ، ويلاحظ أن هذه الحسابات وان كانت تخضع بصفة عامة للقواعد المتعارف عليها عند تصوير الحسابات الختامية ، الا أن محتوى هذه الحسابات من بنود محاسبية وكيفية تبويبها طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص الحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية فى الدليل المحاسبى تخطيطا يحقق أهداف النظام المحاسبى السابق بيانها ·

وتصوير هذه الحسابات الختامية بجانب حساب العمليات الجارية يرجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، اذ تحقيقا لهذا الهدف تجابه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلى :

١ ـ خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامى على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس **نوعى** أى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ··· الخ ، وذلك توفيرا للبيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها ·

٢ ـ خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامى يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس **وظيفى** ، أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكى يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات كما هو متعارف عليه فى المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على أساس وظيفى لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض (أو عجز) الانتاج والمتاجرة واخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى ·

وقد تم معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبى باسلوب يمكن أن نطلق عليه **ازدواجية الحساب الختامى** طبقا لما يلى :

١ ـ تضمين الدليل المحاسبى لحساب ختامى وهو حساب العمليات الجارية (حـ/٢٨١) ، وهو حساب نتيجة العام الذى يقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هى مبوبة بالدليل أى على أساس نوعى خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومى ·

٢ ـ تضمين الدليل المحاسبى فى نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو

توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خـارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجمـوعة الحسابات المالية ٠

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حسـاب العمليـات الجـارية ، تصـوير الحسـابات الختامية التقليدية يتم فيها تبويب الاستخدامات على اساس وظيفي ، الامر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

القواعد الخاصة بالحسابات الختامية التقليدية :

١ ـ **الحسابات الختامية التقليدية قوائم احصائية :** طبقا للنظام تحولت هذه الحسابات الى قوائم احصائية أى خارجة عن نطاق القيد المزدوج ، ويتم اعدادها باستخدام البيانات التى توفرها عمليـة تحليـل بنود الاستخدامات على حسـابات المراقبـة ٠

٢ ـ **تبويب الاستخدامات على اساس وظيفي :** بخلاف حسـاب العمليـات الجارية يتم تبويب الاسـتخدامات فى الحسـابات الختامية التقليدية على أسـاس وظيفى أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسـية للوحـدة الاقتصـادية ، وهـذا الاختلاف فى التبويب مرجعه تباين الاهداف المبتغاة من كل ، فالهدف من حساب العمليات الجارية هو تبويب البيانات المحاسبية بالشـكل الذى يمكن من حسـاب عناصر القيمة المضـافة لاغراض المحاسـبة القومية ، أما الهدف من الحسـابات الختامية التقليدية فهو تبويب البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من تقييم الأداء للوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ٠

٣ ـ **استبعاد المشغولات الداخلية :** تقتصر الحسـابات الختاميـة التقليدية ـ طبقا لما هو متعارف عليه ـ على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار ٠ ومن ثم يستبعد من الجانب الدائن منها حساب « مشغولات داخلية تامة » مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الراسمالية » من الجانب المدين ٠

بعد هذا التقديم للحسابات الختامية التقليدية نقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلى :

المبحث الأول :	حسـابات المراقبـة
المبحث الثانى :	حسـاب الانتـاج والمتـاجرة
المبحث الثالث :	حسـاب الأربـاح والخسـائر

● ● ●

المبحـــث الأول

حســابات المراقبـــة

مفهوم حســـاب المراقبـــة :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حســاب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » ٠ ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حساب مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات ٠

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص أنه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حســاب مراقبة العمليــات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى أصول بقصد الاستخدام الذاتى ٠

حسابات المراقبـة بالدليل المحاسبى :

أفرد الدليل المحاسبى أرقام (٥ و ٦ و ٧ و ٨ و ٩) لحسابات المراقبة ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل أو التوزيع خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية ، فحسابات المراقبــة من هــذه الزاوية لا تعدو أن تكون حلقة الاتصــال أو همزة الوصــل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ٠ وحسابات المراقبة تمثل حسابات المراكز الرئيسية بالوحدة الاقتصادية وهى :

١ ــ **مراكز الانتاج :** وهى المراكز التى يتم فيها انتاج السلعة أو اداء الخدمة، فهى تعكس النشاط الانتاجى الذى تقوم به الوحدة الاقتصادية ، ومن امثلة ذلك مراكز انتاج المحاصيل الزراعية بالنسبة لوحدة انتاج زراعية ، ومراكز انتاج الغزل والنسيج بالنسبة لوحدة الغزل والنسيج ٠

٢ ــ **مراكز الخدمات الانتاجية :** وهى المراكز التى تخـدم مراكز الانتــاج وتوفر لها المستلزمات السلعية وغيرها ، ويلاحظ أن مركز الخدمة الانتاجية لا ترتبط ارتباطا مباشرا بخدمة منتج بذاته وانما يرتبط ارتباطا غير مباشر بالانتاج التــام وبالخدمات التى تؤدى للمراكز الأخرى فى الوحدة الاقتصادية أو خارجها ، ومن امثلة هذه المراكز ورش الاصلاح والصيانة ومحطات توليد القوى بالنسبة لوحدة صناعية أو زراعية ٠

٣ ـ **مراكز الخدمات التسويقية :** وهى المراكز التى يتم فيها ابحاث وعمليات تسويق وتصريف منتجات الوحدة الاقتصادية مثل ادارة المبيعات ومخازن الانتاج التـام ٠

٤ ـ **مراكز الخدمات الادارية والتمويلية :** وهى مراكز خدمات الأجهزة المالية والادارية واجهزة الاشراف والرقابة والمتابعة بالوحدة الاقتصادية ، ومن أمثلة هذه المراكز مجلس الادارة والشـئون القانونية ، ويلاحظ أن مراكز الخـدمات الادارية والتمويلية تتحمل بتكاليف تدبير الأموال اللازمة لتمويل عمليات الوحدة الاقتصادية٠

٥ ـ **مراكز العمليات الراسمالية :** وهى المراكز التى تنشـأ خصيصا للقيام بعمليات راسمالية مثل انشاء او تهيئة الأصول الثابتة ، وليس من الضرورى أن يكون لهذه المراكز كيان مستقل اذ قد تتم هذه العمليـات الراسـمالية فى مراكز الخدمات الانتاجية ، فمثلا قد يعهد لورش الاصلاح انتاج قطع غيـار للاستخدام الذاتى ، وفى هذه الحالة يصدر « أمر شغل » مبينا المطلوب انتاجه ، وتكلفة هذا الأمر تعالج كمشغولات داخلية كما سبق أن بينا ٠

وحسابات المراقبـة تمسـك عـادة فى ادارة التكاليف ، وكأمر بديهى يجب الا يقتصر الأمر فى هذه الادارة على تبويب بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الرئيسية ، بل يجب أن يمتد الأمر الى تخطيط أو تقسيم كل منها الى مراكز تكلفة فرعية على أن يتم تحليل أو توزيع أو تجزئة بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الفرعية ٠ ويمكن ابراز معالم مركز التكلفة فيما يلى :

- مركز التكلفة هو مجال أو دائرة أداء نشاط متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس ،
- ويتم تنفيذ هذا النشاط بواسطة مجموعة من عوامل الانتاج المتماثلة وبتأليف معين لهذه العوامل (مثل نسبة عدد العمال الى الآلات) ،
- وتحت اشراف مسئولية محددة تبعا للتنظيم الادارى بالوحدة الاقتصادية ٠

الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة :

ان التعرض لموضوع توزيع الاستخدامات على مراكز التكلفة الفرعية سيؤدى بنا الى مناقشة مشاكل خارجة عن نطاق هذا المؤلف اذ انها من صميم علم محاسبة التكاليف ، الا انه لا يفوتنا هذا المجال دون أن نشير الى انه فى هذا الصدد يوجد نوعين من الاستخدامات ، **النوع الأول** يمثل تكاليف خاصة بالمراكز اى يمكن تحميلها بصفة مباشرة على هذه المراكز مثل ما يستهلكه كل مركز من مستلزمات سلعية طبقا لتحليل أذون الصرف أو ما يخصه من أجور طبقا لتحليل قوائم الأجور ، اما **النوع الثانى** من الاستخدامات فتمثل تكاليف مشتركة اى يستفيد من خدماتها اكثر من مركز تكلفة ، وبخصوص هـذا النـوع الأخير يلجـأ محاسب التكاليف الى أسس أو فروض معينة تتوقف على طبيعة كل بند منها وذلك بغرض تجزئتها على مراكز التكلفة المستفيدة ٠

أما اذا انتقلنا أو صعدنا الى مستوى المراكز الرئيسية فان توزيع الاستخدامات يخضع للاطار العام التالى :

١ ـ الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية تمثل عناصر التكاليف بالدليل المحاسبي . فمن الناحية العامة يخص كل مركز رئيسي (حساب مراقبة) قدر من هذه العناصر وبهذا القدر يتم التحميل على حساب المراقبة المختص ·

٢ ـ عند توزيع المصروفات التحويلية الجارية على حسابات المراقبة يجب ملاحظة ما يلي :

أ) تحمل الفوائد الفعلية (محلية وخارجية) وفرق الفوائد المحسوبة على حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية لارتباطها الكامل بالوظيفة التمويلية للوحدة ·

ب) لا يوزع فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع على حسابات المراقبه ، وهذا أمر منطقى اذ أن الغرض من هذين الحسابين ـ بجانب الحسابين المقابلين ـ هو تحقيق الموقف الذى اتخذه النظام المحاسبى للتاليف بين « البيع » و « الانتاج » كظاهرتين من ظواهر تحقق الايرادات كما سبق أن بينا . ويتحقق هذا الموقف باظهار جميع حسابات فروق التقويم ـ استخدامات وموارد ـ فى مرحلة واحدة من الحساب الختامى ، فتظهر هذه الحسابات فى المرحلة الثانية من حساب الانتاج والمتاجرة المخصصة لاستخراج مجمل فائض (أو عجز) الانتاج ·

٣ ـ تحمل المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها على حساب مراقبة مراكز الانتاج ، لان النشاط الانتاجي ـ بمعناه الواسع ـ للوحدات التجارية يتمثل فى شراء بضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة ، الا أنه عند تبويب بنود الاستخدامات فى حساب «الانتاج والمتاجرة» يجب ملاحظة ان المشتريات بغرض البيع تظهر فى المرحلة الثانية منه ، بينما تظهر تكاليف مراكز الانتاج (بالاضافة الى تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية) فى المرحلة الاولى المخصصة لاستخراج تكلفة الانتاج التام ·

٤ ـ تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تمثل عنصر تكلفة بالمعنى العلمى لهذا الاصلاح ، ولان كثيرا من بنود هذه التحويلات تحدث نتيجة لقرار ادارى بشكل مباشر أو غير مباشر ، اذ يتم دفع التبرعات والاعانات للغير بقرار ادارى ، وتنتج الديون المعدومة كمخاطرة محسوبة لقرار الادارة بالبيع بالاجل ·

أضف الى ذلك تجانس معالجة التحويلات الجارية التخصيصية مع تكاليف مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، اذ طبقا لما هو متعارف عليه محاسبيا يستبعدان معا عند حساب تكلفة النشاط الانتاجي ويحملان على حساب الارباح والخسائر ·

ويصور لكل مراقبة حساب خاص ، فاذا أخذنا كمثال مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية فان البيانات الاساسية التى تظهر فى حساب المراقبة كما يلي :

د/٦ ـ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

تاريخ	بيــــــان	٦٣١	٦٣٢	٦٣٣	٦٣٥	اجمالى

• • •

المبحــــث الثانـــــى

حســاب الانتــاج والمتاجــرة

الغرض من حساب الانتاج والمتاجرة هو تقييم اداء كل من الوظيفتين الانتاجية والتسويقية ، ومن ثم فهى تسمية اخرى لحساب « التشغيل والمتاجرة » المعروف ، ويعد هذا الحساب على ثلاث مراحل ·

المرحلة الاولى :

الغرض من هذه المرحلة استخراج « تكلفة الانتاج التام » فتشتمل على العناصر الاتية :

١ ـ تكاليف « مراكز الانتاج » و « مراكز الخدمات الانتاجية » من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية ، ويمثل ذلك تكلفة الانتاج خلال السنة المالية ·

٢ ـ مضافا اليها أو مطروحا منها « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » بحسب ما اذا كان هذا التغير بالنقص أو الزيادة ، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة الانتاج التام خلال السنة المالية ·

وطبقــا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى المرحلة الاولى من حســاب الانتاج والمتاجرة كما يلى :

تكاليف مراكز الانتاج	٥٣	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
تكاليف الخدمات الانتاجية	٦٣	تكلفة الانتاج التام (مرحل)	

المرحلة الثانية :

الغرض منها استخراج « مجمل فائض (او عجز) الانتاج » أى قبل خصم تكاليف مراكز الخدمات التسويقية ، فبعد نقل « تكلفة الانتاج التام » من المرحلة الاولى يقيد فى الجانب الدائن بنود « ايرادات النشاط الجارى » فيما عدا كل من « تغير مخزون انتاج غير تام حـ/٤١٤ » لسابق اظهاره فى المرحلة الاولى و « مشغولات داخلية تامة حـ/٤١٥ » لاقتصار حساب الانتاج والمتاجرة على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بقصد الاتجار كما سبق ان بينا ، ويظهر فى الجانب المدين « مشتريات بغرض البيع حـ/ ٥٣٤ » والتسويات المتعلقة بفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع « حـ/٣٥٨ و حـ/٣٥٩ » ، وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

تكلفة الانتاج التام (منقول)		ايرادات النشاط الجارى (فيما عدا حـ/٤١٤ و حـ/٤١٥)	٤١
مشتريات بغرض البيع	٥٣٤		
ف٠ت٠ت٠ فى المخزون			
انتاج تام	٣٥٨	مجمل عجز الانتاج (مرحل)	
بضائع بغرض البيع	٣٥٩		
مجمل فائض الانتاج (مرحل)			

المرحلة الثالثة :

تهدف هذه المرحلة الى تحديد « مجمل فائض او عجز الانتاج والمتاجرة » ، فبعد ترحيل رصيد المرحلة السابقة يقيد فى الجانب المدين تكاليف الخدمات التسويقية من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ويقيد فى الجانب الدائن الاعانات (انتاج وتصدير) وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

مجمل عجز الانتاج (منقول)		مجمل فائض الانتاج (منقول)	
تكاليف الخدمات التسويقية	٧٣	اعانات	٤٢
مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		مجمل عجز الانتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)	

ويرحل رصيد هذه المرحلة لحساب الارباح والخسائر • وتوضح الصفحات التالية نموذج حساب « الانتاج والمتاجرة » كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد •

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية في .....

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		تكاليف مراكز الانتاج		
	×	الأجور	٥٣١	×
	×	مستلزمات سلعية	٥٣٢	×
	×	مستلزمات خدمية	٥٣٣	×
×	×	مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	×
		تكاليف الخدمات الانتاجية		
	×	الأجور	٦٣١	×
	×	مستلزمات سلعية	٦٣٢	×
	×	مستلزمات خدمية	٦٣٣	×
×	×	مصروفات تحويلية جارية	٦٣٥	×
×				×
×		تكلفة الإنتاج التام (منقول)		×
×		مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	×
		فروق تقويم التغير في المخزون		
	×	إنتاج تام	٣٥٨	×
×	×	بضائع بغرض البيع	٣٥٩	×
×		مجمل فائض الإنتاج (مرحل)		×
×				×

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×		تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	×
×		تكلفة الإنتاج التام (مرحل)		×
×				×
		إيرادات النشاط الجاري		
		الإنتاج بسعر البيع :		
	×	صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	×
	×	تغير مخزون إنتاج تام	٤١٢	×
×	×	فروق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام ...	٤١٣	×
×		إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	×
×		خدمات مباعة	٤١٧	×
×		مخلفات إنتاج رائد	٤١٩	×
×		بضائع بغرض البيع :		
	×	صافي مبيعات	٤١٨١	×
	×	تغير مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٢	×
×	×	فروق تقويم التغير في مخزون البضائع ...	٤١٨٣	×
×		مجمل عجز الإنتاج (مرحل)		×
×				×

(تابع) حساب الانتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى .....

جـ	جـ		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
×		مجمل عجز الإنتاج (منقول)		×	×		مجمل فائض الإنتاج (منقول)		×
		تكاليف الخدمات التسويقية					**إعانـــات**		
	×	الأجور	٧٣١	×		×	إعانات إنتاج	٤٢١	×
	×	مستلزمات سلعية	٧٣٢	×		×	إعانات تصدير	٤٢٢	×
	×	مستلزمات خدمية "	٧٣٣	×					
	×	مصروفات تحويلية جارية	٧٣٥	×	×		مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة		×
					×		(مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		
××		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة		×					
		(مرحل لحساب الأرباح والخسائر)							
×				×	×				×

المبحـــث الثالـــث

حســاب الأرباح والخســائر

يصور حساب الارباح والخسائر بغرض تحديد « الفائض القابل للتوزيع » أو العجز الجارى » ، ويعد هذا الحساب على مرحلتين ·

المرحلة الاولى :

بعد نقل « مجمل فائض (أو عجز) الانتاج والمتاجرة » يقيد فى الجانب الدائن من هذه المرحلة « ايرادات الاوراق المالية » و « الايرادات التحويلية » ، ويقيد فى الجانب المدين منها « تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية » من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية و « التحويلات الجارية التخصيصية » فيما عدا الضرائب الدخلية · ولعل الحكمة من استبعاد هذه الضرائب من هذه المرحلة واظهارها فى مرحلة مستقلة أن كثيرا من الكتاب يعتبرون هذه الضرائب بندا من بنود توزيع الارباح ، وطبقا لذلك تكون مكونات هذه المرحلة كما يلى :

مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)		مجمل عجز الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)	
تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية	٨٣	ايرادات أوراق مالية	٤٢
تحويلات جارية وتخصيصية (فيما عدا ضرائب دخلية)	٣٦	ايرادات تحويلية	٤٤
الفائض (مرحل)		العجز (مرحل)	

ويمثل رصيد هذه المرحلة « الفائض او العجز » قبل حساب الضرائب الدخلية·

المرحلة الثانية :

ويرحل اليها رصيد المرحلة الاولى ، وبعد ان يقيد فى الجانب المدين الضرائب الدخلية ينتج « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » · وبذلك تكون هذه المرحلة كما يلى :

العجز (رصيد منقول)		الفائض (رصيد منقول)	
ضرائب دخلية	٣٦٩	العجز الجـارى	
الفائض القابل للتوزيع			

ويجب ان يتطابق هذا الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجارى) مع الفائض (أو العجز) الذى يظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ٠

حساب توزيع الارباح :

يبين هذا الحساب كيفية التصرف في الفائض القابل للتوزيع بين فائض محتجز وفائض موزع ، فهو صورة طبق الاصل من المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ، ولذا فهو تكرار لا مبرر له ٠

وفيما يلى « حساب الارباح والخسائر » طبقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد ٠

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ......

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	x	مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة (مرحل من حساب الإنتاج والمتاجرة) ...		x
		تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية		
x		الأجور	٨٣١	x
x		مستلزمات سلعية	٨٣٢	x
x		مستلزمات خدمية	٨٣٣	x
x		مصروفات تحويلية جارية	٨٣٥	x
	x			
		تحويلات جارية تخصصية		
x		تبرعات	٣٦١	x
x		إعانات للغير	٣٦٢	x
x		تعويضات وغرامات	٣٦٣	x
x		خسائر رأسمالية	٣٦٤	x
x		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	x
x		ديون معدومة	٣٦٦	x
x		مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٦٧	x
x		ضرائب عقارية	٣٦٨	x
	x			
	x	الفائض (مرحل)		x
	x			x
	x	العجز (منقول)		x
	x	ضرائب دخلية	٣١٩	x
	x	الفائض القابل للتوزيع (مرحل لحساب التوزيع)	٢٨١١	x
	x			x

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	x	مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل من حساب الأرباح والخسائر)	٤٣	x
	x	إيرادات أوراق مالية		x
		إيرادات تحويلية		
x		فوائد دائنة	٤٤١	x
x		إيجارات دائنة	٤٤٢	x
x		أرباح رأسمالية	٤٤٣	x
x		إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	x
x		تعويضات وغرامات	٤٤٥	x
	x			
		إيرادات متنوعة :		
x		أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١	x
x		خصم مكتسب	٤٤٦٢	x
x		ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣	x
x		أرباح بيع خامات	٤٤٦٤	x
x		عمولات	٤٤٦٥	x
	x			
x		فروق الإيجار المحسوب	٤٤٧	x
x		فروق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	x
	x			
	x	العجز (مرحل)		x
	x			x
	x	الفائض (منقول)		x
	x	العجز الجارى	٢٨١٢	x
	x			x

الفصل الثالث

الميزانية

الميزانية عبارة عن قائمة تبين المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى تاريخ معين ، وتبين بصورة ملخصة مصادر اموالها وكيفية استخدامها لهذه المصادر ، فجانب الخصوم يبين مصادر الاموال ، اما جانب الاصول فيبين استخدامات الوحدة لهذه الاموال وتوزيعها على مختلف انواع الاصول ·

وقد تناولنا فى البابين السابقين شرح أنواع الاصول والخصوم طبقا للنظام المحاسبى الموحد ، ويختص هذا الفصل بتجميع ما سبق ان قلناه بالنسبة لتبويب كل من الاصول والخصوم بنموذج الميزانية طبقا لهذا النظام ، ومن المفيد فى هذا الصدد مقارنة هذه الميزانية بالميزانية التقليدية ، فبهذه المقارنة يتضح لنا اختلافات عدة يمكن النظر اليها من الزاويتين الاتيتين :

١ ـ اختلافات متعلقة بتبويب الميزانية ·

٢ ـ اختلافات متعلقة بالبنود ذاتها من حيث اختفاء أو استحداث بعض البنود أو تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى ·

اولا ـ الاختلافات المتعلقة بتبويب الميزانية :

١ ـ **تبويب الاصول** : طبقا للاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة يتم تبويب الاصول من زاوية درجة سيولتها أى الى « اصول ثابتة » و « أصول متداولة » ، وهذا النوع من التبويب يلبى احتياجات الادارة على مستوى الوحدة الاقتصادية فى معرفة كيفية تمثيل موارده فى « رأس مال ثابت » و « رأس مال عامل أو متداول » كما انه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » أى قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ·

ولكن اذا نظرنا الى تبويب الاصول بالدليل المحاسبى نجد انه مبنى على اساس اقتصادى بهدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية التى تقابل حساب رأس المال على المستوى القومى ، فطبقا لهذا الاساس الاقتصادى يتم تبويب الاصول الى نوعين رئيسيين :

أ) **اصول تمثل التكوين العينى للثروة** : وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمارات على المستوى القومى ، وتنعكس هذه الاصول بالدليل المحاسبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الاصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيذ » و « المخزون » ، فالاصول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعدة للانتاج والمستغلة بالوحدة الاقتصادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعداد ، والمخزون يمثل بصفة خاصة عناصر المستلزمات السلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاستغلال سواء اكان فى شكل انتاج تام أو غير تام ·

وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، فالتغير فى هذه الاصول ، بجانب اعتباره تغيرا فى اصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ٠

ب) اصول تمثل حقوق مالية أو نقدية : وتنعكس هذه الاصول فى الدليل المحاسبى فى مجموعات محاسبيه ، وهى « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « المدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » ٠

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمى هذه الاصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير فى هذه الاصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية أى مجرد تحويل لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا فى أصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير فى الاصول من النوع الاول ٠

٢ **ـ تبويب الخصوم :** فى العادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخيرة الى « خصوم ثابتة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التى يطلبها المساهمون او أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم، كما أن هذا التبويب يوفر لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذى يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها فى أوقات استحقاقها ٠

ولكن الدليل المحاسبى أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

أ) مصادر التمويل الداخلى والذاتى : وقد انعكست هذه المصادر بالدليل فى ثلاث مجموعات محاسبية ، وهى « رأس المال » و « الاحتياطيات » و «المخصصات»

ب) مصادر التمويل الخارجى أى الائتمانى : وتشمل هذه المصادر بالدليل باقى مجموعات الخصوم ، وهى « القروض طويلة الاجل » و «البنوك الدائنة» و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » ٠

ثانيا ـ الاختلافات المتعلقة بالبنود ذاتها :

وهذه الاختلافات تتمثل فى اختفاء او استحداث بعض البنود أو تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى ٠

١ **ـ اختفاء بعض البنود :** ونخص بالذكر ما يلى :

أ) الاصول المعنوية (غير الملموسة) مثل شهرة المحل ، اذ لم يعد لها مجال بالنسبة لشركات القطاع العام ٠

ب) **حساب السندات** ، اذ يتم تمويل وحدات القطاع العام من الخزانة العامة أو الجهاز المصرفي ، لذلك ليس هناك محل لاصدار السندات بواسطة هذه الوحدات ٠

ج) **اقتراح توزيع الارباح** ، اذ ليس هناك مجال لاقتراح توزيعات لانها أصبحت أمرا خاضعا للقوانين والقرارات ، ولذلك يجب اجراء قيود التوزيعات قبل تصوير الميزانية ٠

د) **الحسابات النظامية** ، اذ يقضي النظام المحاسبي بعدم استعمال هذه الحسابات لاى غرض ، على ان تستخدم الملاحظات بالميزانية بخصوص الالتزامات الاحتمالية ٠

٢ ـ استحداث بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

أ) **حساب مشروعات تحت التنفيذ** ، حتى يمكن ابراز تكلفة المشروعات فى الخطة المعتمدة والتى لم تتكامل للانتاج ٠

ب) **حساب الاقراض طويل الاجل** ، حتى توضح الميزانية مدى مساهمة الوحدة فى انشطة الوحدات الاخرى ٠

ج) **حساب مساهمة الحكومة** ، اذ لم يكن لهذا الحساب مجال قبل نشأة القطاع العام ، ويجدر الاشارة هنا الى ما سبق أن قلناه من ان وحدات القطاع العام درجت أخيرا على تعلية هذه المساهمة لرأس المال المملوك ٠

٣ ـ تغيير كيفية اظهار بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

أ) **مخصصات الاصول** : تنعكس النظرة الاقتصادية للخصوم بصفة خاصة فى كيفية اظهار حسابات المخصصات بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبى ، اذ تركز هذه النظرة على « نتيجة » تكوين المخصصات وهى حبس اموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبى ٠

هذا بخلاف النظرة المحاسبية ، اذ تركز هذه النظرة على «سبب» تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد كمخصص الاهلاك ، أو بسبب كونها ممثلة للنقص المحتمل فى اصول مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص هبوط أسعار الانتاج التام ٠ أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية لان سبب تكوين هذه المخصصات هو وجود التزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد أو ممثلة لالتزامات محتملة بالنسبة الوحدة الاقتصادية ٠

ب) **الاستثمارات المالية** ، فطبقا للمحاسبة التقليدية يجب التفرقة بين الاستثمارات فى شركات تابعة والاستثمارات العادية ، فالاولى تعتبر أصل ثابت

بينما تعتبر الثانية من الاصول المتداولة ، ولكن النظام وحد أنواع الاستثمارات باعتبارها جميعا من الاصول التى ترتب حقوقا مالية للوحدة ٠

ج) **الاعتمادات المستندية** ، اذ كانت هذه الاعتمادات تظهر فى الميزانية التقليدية ضمن المدينين أو الارصدة المدينة الاخرى ودون تفرقة بين الاعتمادات لشراء أصول ثابتة ولشراء بضائع ، ولكن النظام فرق بين هذين النوعين من الاعتمادات مع اعتبار الاولى من مكونات المشروعات تحت التنفيذ والثانية من حسابات المخزون٠

د) **النفقات الايرادية المؤجلة** ، اذ اعتبرها النظام اصلا ثابتا بخلاف النظرة التقليدية وهى من الاصول الوهمية أو الارصدة المدينة الاخرى ٠

ونورد فى الصفحتين التاليتين نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى الموحد ٠

الميـــزانيـة في .....

جـ	جـ		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		الأصول الثابتة		
	×	أراضي	١١١	×
	×	مباني وإنشاءات ومرافق	١١٢	×
	×	آلات ومعدات	١١٣	×
	×	وسائل نقل وانتقال	١١٤	×
	×	عدد وأدوات	١١٥	×
	×	أثاث ومعدات مكاتب	١١٦	×
	×	الثروة الحيوانية والمائية	١١٧	×
	×	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	×
×				
		مشروعات تحت التنفيذ		
	×	تكوين سلعي	١٢١	×
	×	إنفاق استثماري	١٢٢	×
×				
		المخـــزون		
	×	خامات	١٣١١	×
	×	وقود	١٣١٢	×
	×	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	×
	×	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	×
	×	مخلفات	١٣١٥	×
	×	انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	١٣٢	×
	×	انتاج تام	١٣٣	×
	×	بضائع لدى الغير	١٣٤	×
	×	بضائع بغرض البيع	١٣٥	×
	×	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	×
×				
×		بعده		×

جـ	جـ		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		رأس المــال		
	×	رأس مال مملوك	٢١١	×
	×	مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	×
×				
		احتياطيات وفائض مرحل		
	×	إحتياطي قانوني	٢٢١	×
	×	احتياطي مستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	×
	×	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية		
	×	والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	×
	×	احتياطي عام	٢٢٤	×
	×	إحتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	×
	×	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	×
	×	احتياطيات أخرى	٢٢٧	×
	×	فائض مرحل	٢٢٨	×
×				
		المخصصات		
	×	مخصص الإهلاك	٢٣١	×
	×	مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢	×
	×	مخصص الديون المشكوك فيها	٢٣٣	×
	×	مخصصات أخرى	٢٣٤	×
×				
		قروض طويلة الأجل		
	×	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١	×
	×	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢	×
×				
×		بعده		×

(تابع) الميزانية في .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		إقراض طويل الأجل		
	×	إقراض محلى طويل الأجل	١٤١	×
×	×	إقراض للخارج طويل الأجل	١٤٢	×
		إستثمارات مالية		
	×	إستثمارات في سندات حكوميه	١٥١	×
	×	إستثمارات في أوراق مالية	١٥٢	×
×	×	إستثمارات أجنبية	١٥٣	×
		مدينون		
	×	عملاء	١٦١	×
	×	أوراق قبض	١٦٢	×
×	×	مدينون متنوعون	١٦٣	×
		حسابات مدينة مختلفة		
	×	مدينون مختلفون	١٧١	×
	×	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	×
×	×	إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٣	×
		نقدية بالبنوك والصندوق		
	×	بنك حساب جاري	١٨٢	×
	×	بنك ودائع بأجل أو بإخطار سابق	١٨٣	×
×	×	نقدية بالصندوق	١٨١	×
×	•	العجز المرحل	٢٢٨	×
×				×

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		بنوك دائنة		
	×	سحب على المكشوف	٢٥١	×
	×	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢	×
×	×	جاري دائن مقابل إعتمادات مستندية ...	٢٥٣	×
		دائنون		
	×	موردون	٢٦١	×
	×	أوراق دفع	٢٦٢	×
	×	دائنون متنوعون	٢٦٣	×
×	×	دائنو توزيعات	٢٦٤	×
		حسابات دائنة مختلفة		
	×	دائنون مختلفون	٢٧٢	×
	×	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣	×
×	×	مصروفات جارية وتخصصية مستحقة ...	٢٧٤	×
×				×

المثال الاول (حساب العمليات الجارية والميزانية) :

استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٩/٣٠ (المبالغ بالجنيات) :

أرصدة مدينة : ١٠٠٠٠ اراضي ـ ٤٢٠٠٠ مباني وانشاءات ومرافق ـ ٥٠٠٠٠ آلات ومعدات ـ ١١٠٠٠ وسائل نقل وانتقال ـ ٨٠٠ عدد وأدوات ـ ٣٢٠٠ اثاث ومعدات مكاتب ـ ١٥٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة ـ ٢٠٠٠ تكوين سلعي ـ ١٤٠٠٠ انفاق استثماري ـ ١٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٢٠٠٠ مخزن الوقود ـ ٧٠٠٠ مخزن قطع الغيار والمهمات ـ ٢٠٠٠ مخزن مواد التعبئة والتغليف ـ ٣٠٠ مخزن المخلفات ـ ٩٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٢٥٠٠ مخزون انتاج تام (٤٤٠٠ قيمة المخزون على أساس أسعار البيع) ـ ٨٠٠ مخزون بضائع بغرض البيع (١٠٠٠ قيمة المخزون على أساس اسعار البيع) ـ ٤٨٠٠ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ـ ٧٠٠٠ استثمارات في سندات حكومية ـ ١٥٠٠٠ عملاء ـ ٢٠٠٠ مدينون متنوعون ـ ١٥٠٠ مدينون مختلفون ـ ٢٦٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ٦٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٥٠٠ نقدية بالصندوق ـ ١٣٨٠٠ بنك حساب جاري ـ ٩٥٤٠ اجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ٢١٦٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٤٧٤٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٥٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ٢٠٠ ضرائب اخرى ـ ٧٩٠٠ اهلاك ـ ٢٠٠ ايجارات فعلية ـ ١٩٠٠ فوائد محلية ـ ٤٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٨٠٠ ضرائب عقارية ـ ٥٠ ضرائب دخلية ٠

ارصدة دائنة : ١٢٠٠٠٠ راس مال مملوك ـ ٧٠٠٠ احتياطي قانوني ـ ٧٠٠٠ احتياطي مستثمر في سندات حكومية ـ ٨٥٠٠ احتياطي ارتفاع اسعار الاصول ـ ١٣٠٠ احتياطيات اخرى (احتياطي رأسمالي) ـ ٢٠٠٠٠ مخصص الاهلاك ـ ١٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ـ ٤٥٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٤٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) ـ ١٢٠٠٠ قروض محلية طويلة الاجل ـ ٣٠٠٠ جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية ـ ٩٠٠٠ موردون ـ ٤٥٠٠ دائنون متنوعون ـ ٣٠٠٠ دائنو توزيعات ـ ٢٠٠٠ دائنون مختلفون ـ ٨٠٠ ارصدة دائنة اخرى ـ ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٧٥٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام ـ ٤٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٦٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٥٠٠ مخلفات انتاج ـ ٦٠٠٠ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٨٠٠ اعانات تصدير ـ ٢٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٥٠ ايجارات دائنة ـ ٧٠٠ أرباح رأسمالية ـ ١٠٠ ايرادات سنوات سابقة ـ ٢٥٠ ايرادات متنوعة ٠

وفي ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الاتية من فحص الحسابات ومن قوائم الجرد :

١ ـ تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاثة شهور ، وقد تبين أن تكاليف هذه المراكز في الثلاث اشهر الاخيرة ٣٥٠ جنيه (٩٠ جنيه أجور نقدية ـ ١٠ جنيه مزايا عينية ـ ٢٠ جنيه تامينات اجتماعية ـ ٢٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠ اهلاك) ٠

هذا علما بأن ما سبق أن خصم من أجور العاملين كمساهمة فى تكاليف هذه الخدمات بلغ ١٥٠ جنيه ٠

٢ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة للعاملين عن السنة الحالية ٧٠ جنيه ٠

٣ ـ بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال السنة ١٠٥٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول السنة وآخرها ٢٥٠ جنيه و ٣٠٠ جنيه على التوالى ٠

٤ ـ تقيد الشركة أقساط الاهلاك كل ثلاث شهور ، وطبقا لمعدلات اهلاك الاصول كانت الاقساط الخاصة بالثلاث اشهر الاخيرة ٢٦٠٠ جنيه منها ١٥٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٥ ـ بلغ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٨٠٠٠ جنيه ٠

٦ ـ بفحص حسابات العملاء تبين ما يلى :

أ) رصيد احدى المصالح الحكومية ٢٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها هذه المصلحة مقابل الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد ٠

ب) تقرر اعدام ٦٠ جنيه على احد عملاء القطاع الخاص اعمال ٠

جـ) تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ٠

٧ ـ تم تخريد ادوات صغيرة سبق صرفها تكلفتها ٤٠ جنيه ، ولم يقيد ذلك بالدفاتر ، علما بان هذه الادوات اهلكت بالكامل عند صرفها من المخازن ٠

٨ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان تكلفة المشغولات الداخلية التامة بلغت ١٠٨٠ جنيه ، وتتمثل هذه المشغولات فى اثاث ومعدات مكاتب ٠

٩ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٤٢٠٠ جنيه (٥٠٠ جنيه أجور نقدية ـ ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ـ ٢١٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ٣٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ جنيه اهلاك) ٠

١٠ ـ تبين من فحص بنود الاستخدامات وجود المستحقات التالية : ٥٠ جنيه ايجار جراجات ـ ١٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل وانتقال مخصصة لنقل العاملين ومستحق لاحدى شركات القطاع الخاص ـ ٥٠٠ جنيه فوائد مستحقة على القروض المحلية ـ ٣٠٠ ايرادات تشغيل للغير مستحقة على شركة قطاع عام ولم يقيد ذلك بالدفاتر ٠

١١ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية أن هناك عجز قدره ٣٠٠ جنيه فى مخزن الخامات ، وبالفحص تبين ان امين المخزن مسئول عن هذا العجز ٠

كما تبين ان هناك زيادة فى مخزن المخلفات قيمتها التقديرية ١٠٠ جنيه وبالفحص تبين ان ذلك يرجع الى عدم اثبات مخلفات النشاط الانتاجى فى الفترة الاخيرة ٠

١٢ ـ تبين من قوائم جرد مخزون الانتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع ما يلى :

أ) تكلفة مخزون الانتاج غير التام ٧٠٠ جنيه ٠

ب) تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٥٠٠٠ جنيه ، وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك صنف تكلفته ١٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ٧٠٠ جنيه ٠

ج) تكلفة مخزون البضائع بغرض البيع ٦٠٠ جنيه ، وقيمته باسعار البيع ٧٥٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات وسجلات المخازن تبين وجود عجز تكلفته ١٢٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ذلك يتضمن ٢٠ جنيه عجز طبيعى فى بعض الاصناف ،والباقى عجز غير طبيعى فى اصناف اخرى ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا عن هذا العجز ٠

وبفرض ان الضرائب على ارباح العام طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٢٩٠جنيه، فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة التسوية ٠

٢ ـ قيود اقفال حسابات النتيجة ٠

٣ ـ قائمة توزيع الفائض ٠

٤ ـ قيود توزيع الفائض ٠

٥ ـ حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

٦ ـ الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

٧ ـ قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

يحسب التغير فى المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى المخزون كما يلى :

بيـــــان	مخزون انتاج تام	مخزون انتاج غير تام	مخزون بضائع بغرض البيع
مخزون آخر السنة بالتكلفة	٤٠٠٠	٧٠٠	٦٠٠
مخزون أول السنة بالتكلفة	٣٥٠٠	٩٠٠	٨٠٠
مخزون آخر السنة بأسعار البيع	٥٠٠٠	ــــ	٧٥٠
مخزون أول السنة بأسعار البيع	٤٤٠٠	ــــ	١٠٠٠
التغير فى المخزون بالتكلفة	٥٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)
التغير فى المخزون بأسعار البيع	٦٠٠	ــــ	(٢٥٠)
فرق تقويم التغير فى المخزون	١٠٠	ــــ	(٥٠)

قيود التسـوية

منـه	لـه	مساعد	بيـــــان
٣٥٠			من حـ/مزايا عينية
	٩٠		الى حـ/اجــور نقدية
	٢٠٠		الى حـ/مزايا عينية
	١٠		الى حـ/تامينات اجتماعية
	٢٠		الى حـ/مستلزمات سلعية
	٣٠		الى حـ/اهــــلاك
			(تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى الثلاث اشهر الاخيرة))
١٥٠			من حـ/ارصدة دائنة متنوعة
		١٥٠	مساهمة العاملين فى مزايا عينية
	١٥٠		للى حـ/مزايا عينية
			(تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعيـة بحصيلة مساهمة لعاملين)
٧٠			من حـ/تامينات اجتماعية
	٧٠		الى حـ/دائنون متنوعون
		٧٠	هـ٠ع٠ت٠الاجتماعيةم٠م٠ترك الخدمة
			(فروق مكافات ترك الخدمة عن السنة الحالية)
١٠٠٠			من حـ/رسوم جمركية عن المستخدم
	١٠٠٠		الى حـ/مستلزمات سلعية
			(الرسوم الجمركيـة على المسـتلزمات السلعية المستخدمة)
٢٦٠٠			من حـ/اهــــلاك
	٢٤٥٠		الى حـ/مخصص اهلاك
	١٥٠		الى حـ/احتياطى ارتفاع اسعار الاصول
			(قسط اهلاك الاصول عن الثلاث اشهر الاخيرة)

منـه	لـه	مساعد	بيـان
٩٠٠			من حـ/فرق الايجار المحسوب
٨٠٠٠			من حـ/فرق الفوائد المحسوبة
	٩٠٠		الى حـ/فرق الايجار المحسوب
	٨٠٠٠		الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة
			(أثبات فرق الايجـار المحسوب وفرق الفوائد المحسـوبة)
٢٠			من حـ/ضرائب اخرى
	٢٠	٢٠	الى حـ/عملاء ق· عام خدمات مصلحة ···
			(تسوية حساب مصلحة ··· برسوم الدمغـة المحتجزة)
٦٠			من حـ/م· د· مشكوك فى تحصيلها
	٦٠	٦٠	الى حـ/عملاء ق· خاص اعمال شـــركة ···
			(الديون المعدومة عند الجرد)
٤٦٠			من حـ/مخصصات بخلاف م· الاملاك
	٤٦٠		الى حـ/م·د· مشكوك فى تحصيلها
			(تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجـرد)
٤٠		٤٠	من حـ/مخصص اهلاك عدد وأدوات
	٤٠		الى حـ/عدد وأدوات
			(تخريد ادوات صغيرة بمحضر رقم ···)
١٠٨٠		١٠٨٠	من حـ/تكوين سلعى اثاث ومعدات مكاتب
	١٠٨٠		الى حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
			(المشغولات التامة طبقا لاخطار ادارة التكاليف)

بيـــــان	مساعد	لـــه	منـه
من حـ/مخصصات أخرى ـ م· صيانة			٤٢٠٠
الى حـ/أجـــور نقـــدية		٥٠٠	
الى حـ/تأمينات اجتماعية		١٠٠	
الى حـ/مستلزمات سلعية		٣١٠٠	
الى حـ/مستلزمات خدمية		٣٠٠	
الى حـ/اهـــــلاك		٢٠٠	
(تحميل مخصص الصيانة بالتكلفة الفعلية)			
من حـ/ايجارات فعلية			٥٠
الى حـ/م· ج· ت· مستحقة		٥٠	
ايجـــارات مستحقة	٥٠		
(ايجار الجراجات المستحقة فى نهاية السنة)			
من حـ/مستلزمات خدمية			١٠٠
الى حـ/موردو ق· خاص		١٠٠	
شـــركة ···	١٠٠		
(ايجار وسائل نقل العاملين المستحق فى نهاية السـنة)			
من حـ/فوائد محلية			٥٠٠
الى حـ/م· ج· ت· مستحقة		٥٠٠	
فوائد مستحقة	٥٠٠		
(فوائد القروض المحلية المستحقة فى نهاية السنة)			
من /عملاء ق· عام أعمال			٣٠٠
شـــركة ···	٣٠٠		
الى حـ/ايرادات تشغيل للغير.		٣٠٠	
(تشغيل مستلزمات لحساب··· فاتورة رقم···)			

منه	له	مساعد	بيـــــان
٢٠٠			من ح/أرصدة مدينة أخرى
		٣٠٠	حســـاب ٠٠٠
	٣٠٠		الى ح/مخزن الخـــامات
			(مسئولية أمين مخزن الخامات عن العجز غير الطبيعى بالمخزن)
١٠٠			من ح/مخزن المخلفات
	١٠٠		الى ح/مخلفات انتـاج
			(القيمة التقديرية لمخلفات الانتاج اشعار اضافة رقم ٠٠٠٠)
٢٥٠٠			من ح/ت٠ م٠ انتاج تام بالتكلفة
٩٠٠			من ح/ت٠ م٠ انتاج غير تام بالتكلفة
٨٠٠			من ح/ت٠ م٠ بضائع بالتكلفة
	٣٥٠٠		الى ح/مخزون انتاج تام
	٩٠٠		الى ح/مخزون انتاج غير تام
	٨٠٠		الى ح/مخزون بضائع بغرض البيع
			(اقفال أرصدة حسابات المخزون أول السنة)
٤٠٠٠			من ح/مخزون انتاج تام
٧٠٠			من ح/مخزون انتاج غير تام
٦٠٠			من ح/مخزون بضائع بغرض البيع
	٤٠٠٠		الى ح/ت٠ م٠ انتاج تام بالتكلفة
	٧٠٠		الى ح/ت٠ م٠ انتاج غير تام بالتكلفة
	٦٠٠		الى ح/ت٠ م٠ بضائع بالتكلفة
			(اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد)
١٠٠			من ح/ف٠ ت٠ ت٠ م٠ ا٠ تام (ح/٣٥٨)
	١٠٠		الى ح/ف٠ ت٠ ت٠ م٠ ا٠ تام (ح/٤١٣)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى مخزون الانتـــاج التـــام)

منه	له	مساعد	بيان
٥٠			من ح/ف. ت. ت. م. البضائع (ح/٤١٨٣)
	٥٠		الى ح/ف. ت. ت. م. البضائع (ح/٣٥٩)
			(اثبات فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع)
١٠٠			من ح/مخصصات اخرى ـ م.هـ.١٠١٠١. التام
	١٠٠		الى ح/ايرادات سنوات سابقة
			(تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجرد)
١٠٠			من ح/أرصدة مدينة أخرى
		١٠٠	حســاب ...
	١٠٠		الى ح/ت. م. بضائع بالتكلفة
			(مسئولية أمين مخزن البضائع عن العجز غير الطبيعى بالمخزن)
٢٩٠			من ح/ضرائب دخلية
	٢٩٠		الى ح/دائنون متنوعون
		٢٩٠	مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العام
			(ضرائب أرباح العام طبقا للاقرار الضريبى)

قائمة التسوية

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
أصول					
أراضي	٥٠٠٠٠				١٠٠٠٠
مباني وانشاءات ومرافق	١٠٠٠٠				٤٢٠٠٠
آلات ومعدات	٤٢٠٠٠				٥٠٠٠٠
وسائل نقل وانتقال	١١٠٠٠				١١٠٠٠
عدد وأدوات	٨٠٠	(٤٠)			٧٦٠
أثاث ومعدات مكاتب	٣٢٠٠				٣٢٠٠
نفقات ايرادية مؤجلة	١٥٠٠				١٥٠٠
تكوين سلعي	٢٠٠٠	١٠٨٠			٣٠٨٠
انفاق استثماري	١٤٠٠٠				١٤٠٠٠
مخزن الخامات	١٥٠٠٠	(٣٠٠)			١٤٧٠٠
مخزن الوقود	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مخزن قطع الغيار والمهمات	٧٠٠٠				٧٠٠٠
مخزن مواد التعبئة والتغليف	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مخزن المخلفات	٢٠٠	١٠٠			٣٠٠
مخزون انتاج غير تام	٩٠٠	(٩٠٠)	٧٠٠		٧٠٠
مخزون انتاج تام	٣٥٠٠	(٣٥٠٠)	٤٠٠٠		٤٠٠٠
مخزون بضائع بغرض البيع	٨٠٠	(٨٠٠)	٦٠٠		٦٠٠
اعتمادات م. لشراء بضائع	٤٨٠٠				٤٨٠٠
استثمارات فى سندات حكومية	٧٠٠٠				٧٠٠٠
عمـــلاء	١٥٠٠٠	(٢٠)	(٦٠)	٣٠٠	١٥٢٢٠
مدينون متنوعون	٢٠٠٠				٢٠٠٠
مدينون مختلفون	١٥٠٠				١٥٠٠
ارصدة مدينة أخرى	٢٦٠	٣٠٠	١٠٠		٦٦٠
ا. ج. ت. مستحقة	٦٠٠				٦٠٠
نقدية بالصندوق	٥٠٠				٥٠٠
بنك حساب جارى	١٣٨٠٠				١٣٨٠٠
مجموع الأصول	٢١١٣٦٠				٢١٢٩٢٠
استخدامات					
أجـــور نقدية	٩٥٤٠	(٩٠)	(٥٠٠)		٨٩٥٠
مزايا عينية	٦٠٠	٣٥٠	(١٠)	(١٥٠)	٧٩٠
تامينات اجتماعية	٢١٦٠	(٢٠)	٧٠	(١٠٠)	٢١١٠
مستلزمات سلعية	٤٤٧٤٠	(٢٠٠)	(١٠٠٠)	(٣١٠٠)	٤٠٤٤٠
مستلزمات خدمية	٤٠٥٠	(٣٠٠)	١٠٠		٣٨٥٠
مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠				٥٠٠٠

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
رسوم جمركية عن المستخدم	—	١٠٠٠			١٠٠٠
ضرائب أخرى	٢٠٠	٢٠			٢٢٠
اهـــلاك	٧٩٠٠	(٣٠)	٢٦٠٠	(٢٠٠)	١٠٢٧٠
ايجارات فعلية	٢٠٠	٥٠			٢٥٠
فرق الايجار المحسوب	—	٩٠٠			٩٠٠
فوائد محلية	١٩٠٠	٥٠٠			٢٤٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	—	٨٠٠٠			٨٠٠٠
ف٠ ت٠ ت٠ م٠ ا٠ تام	—	١٠٠			١٠٠
ف٠ ت ٠ ت٠ م٠ بضائع	—	(٥٠)			(٥٠)
مخصصات بخلاف م٠ الاهلاك	٤٥٠٠	٤٦٠			٤٩٦٠
ضرائب عقارية	٨٠٠				٨٠٠
ضرائب دخلية	٥٠	٢٩٠			٣٤٠
مجموع الاستخدامات	٨١٦٤٠				٩٠٣٣٠
مجموع الاصول والاستخدامات	٢٩٣٠٠٠				٣٠٢٢٥٠
خصـــوم					
رأس مال مملوك	١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠
احتياطى قانونى	٧٠٠٠				٧٠٠٠
احتياطى مستثمر فى سندات حكومية	٧٠٠٠				٧٠٠٠
احتياطى ارتفاع اسعار الاصول	٨٥٠٠	١٥٠			٨٦٥٠
احتياطيات أخرى (احتياطى رأسمالى)	١٣٠٠				١٣٠٠
مخصص الاهـــلاك	٢٠٠٠٠	٢٤٥٠	(٤٠)		٢٢٤١٠
مخصص د٠م٠ فى تحصيلها	١٠٠	(٦٠)	٤٦٠		٥٠٠
مخصصات آخرى (م٠ صيانة)	٤٥٠٠	(٤٢٠٠)			٣٠٠
مخصصات أخرى (م٠هـ٠ا٠ا٠ التام)	٤٠٠	(١٠٠)			٣٠٠
قروض طويلة الأجل	١٣٠٠٠				١٣٠٠٠
جارى دائن مقابل ا٠ مستندية	٣٠٠٠				٣٠٠٠
موردون	٩٠٠٠	١٠٠			٩١٠٠
دائنون متنوعون	٤٥٠٠	٧٠	٢٩٠		٤٨٦٠
دائنو توزيعات	٣٠٠٠				٣٠٠٠
دائنون مختلفون	٢٠٠٠				٢٠٠٠
أرصدة دائنة أخرى	٨٠٠	(١٥٠)			٦٥٠
م٠ ج٠ ت٠ مستحقة	٦٠٠	٥٠	٥٠٠		١١٥٠
مجموع الخصوم	٢٠٤٧٠٠				٢٠٤٢٢٠

(تابع) قوائم التسوية

اسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات			الرصيد بعد التسويات
موارد					
صافى مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠
ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	—	(٣٥٠٠)	٤٠٠٠		٥٠٠
ف٠ت٠ت٠م٠١٠ تام	—	١٠٠			١٠٠
ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	—	(٩٠٠)	٧٠٠		(٢٠٠)
مشغولات داخلية بالتكلفة	٤٠٠٠	١٠٨٠			٥٠٨٠
ايرادات تشغيل للغير	٦٠٠	٣٠٠			٩٠٠
مخلفات انتاج	٥٠٠	١٠٠			٦٠٠
صافى مبيعات بضائع	٦٠٠٠				٦٠٠٠
ت٠م٠ بضائع بالتكلفة	—	(٨٠٠)	٦٠٠	١٠٠	(١٠٠)
ف٠ت٠ت٠م٠ بضائع	—	(٥٠)			(٥٠)
اعانات تصدير	٨٠٠				٨٠٠
ايرادات أوراق مالية	٢٠٠				٢٠٠
ايجارات دائنة	١٥٠				١٥٠
ارباح راسمالية	٧٠٠				٧٠٠
ايرادات سنوات سابقة	١٠٠	١٠٠			٢٠٠
ايرادات متنوعة	٢٥٠				٢٥٠
فرق الايجار المحسوب	—	٩٠٠			٩٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	—	٨٠٠٠			٨٠٠٠
مجموع الموارد	٨٨٣٠٠				٩٩٠٣٠
مجموع الخصوم والموارد	٢٩٣٠٠٠				٣٠٢٢٥٠

ويلاحظ اننا استخدمنا قائمة التسوية بشكلها المطور ويلاحظ بخصوص هذه القائمة ما يلى :

١ ـ فى الحياة العملية يكتب قرين كل حساب رقمه بالدليل المحاسبى ، وقد أهمل ذلك نظرا لضيق الصفحة ، ولنفس السبب أهمل كتابة رقم التسوية والمقصود به الرقم حسب تسلسل اثبات قيود التسوية ٠

٢ ـ استخدم اسلوب تحريك الرصيد بالزيادة أو النقص نتيجة للتسويات ، وقد كتبت التسويات التى يترتب عليها نقص الرصيد بين قوسين تمييزا لها عن التسويات التى يترتب عليها زيادة الرصيد ٠

٣ ـ بعض حسابات النتيجة استحدثت لكونها تتعلق بتسويات فى نهاية العام مثل حساب « رسوم جمركية عن المستخدم » وهذه الحسابات بدأت بدون أرصدة لعدم وجودها فى الارصدة المعطاة ٠

٤ ـ يراعى فى قائمة التسوية سمة استقلال انواع الحسابات ، فمثلا حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » من حسابات الموارد ، فجعله مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٧٠٠ جنيه يجعل رصيده شاذ (أى مدين) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا الوضع لا يغير من كون الحساب من حسابات الموارد ، مع ملاحظة كتابة الرصيد بين قوسين ٠

٥ ـ ان المبالغ المكتوبة فى القائمة أمام كل حساب يمثل تغير رصيد هذا الحساب نتيجة للتسويات ، فمثلا يظهر حساب « تأمينات اجتماعية » فى دفتر الاستاذ كما يلى :

٢١٦٠	رصيد منقول (ميزان المراجعة)	٦/٣٠	٢٠	منـ/مزايا عينية	٦/٣٠
			١٠٠	منـ/مخصصات أخرى	
٧٠	اليـ/دائنون متنوعون	٦/٣٠		ـ مخصص الصيانة	٦/٣٠
			٢١١٠	رصيد مرحل	٦/٣٠
٢٢٣٠			٢٢٣٠		
٢١١٠	رصيد منقول	٦/٣٠			

وبديهى سيكون مصير هذا الحساب هو الاقفال فى حساب العمليات الجارية ، وذلك كأى حساب من حسابات النتيجة ٠

٦ ـ ينطبق على قائمة التسوية معادلة ميزان المراجعة السابق بيانها ، وذلك بالنسبة لمجموع الارصدة قبل وبعد التسويات ٠ ويتضح ذلك مما يلى :

	قبل التسويات	بعد التسويات
مجموع أرصدة حساب الأصول	٢١١٣٦٠	٢١٢٩٢٠
مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات	٨١٦٤٠	٩٠٣٣٠
	٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠
مجموع أرصدة حسابات الخصوم	٢٠٤٧٠٠	٢٠٤٢٢٠
مجموع أرصدة حسابات الموارد	٨٨٣٠٠	٩٩٠٣٠
	٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠

٧ ـ مجموع ارصدة الموارد بعد التسويات (٩٩٠٣٠ جنيه) يزيد عن مجموع أرصدة الاستخدامات بعد التسويات (٩٠٣٣٠ جنيه) بمبلغ ٨٧٠٠ جنيه ، وهو يمثل نتيجة العام أى الفائض القابل للتوزيع ، كما سيظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ٠

وينعكس هذا الفائض فى زيادة مجموع ارصدة الاصول بعد التسويات (٢١٢٩٢٠جنيه) عن مجموع ارصدة الخصوم بعد التسويات (٢٠٤٢٢٠جنيه اذ ان هذه الزيادة هى محصلة العمليات الأيرادية فى هيكل حسابات الميزانية أى المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى نهاية السنة المالية ٠

٨ ـ لما كانت نتيجة العام هى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية ، ولما كان النظام المحاسبى يستلزم اجراء توزيع الفائض قبل اعداد الميزانية فان هذا الفائض ينعكس فى الميزانية فى زيادة حسابات الاحتياطيات بمقدار الفائض المحتجز وزيادة حساب دائنو توزيعات بمقدار الفائض الموزع ، كما سيتبين من قيود اجراء التوزيعات وحساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

وبعد انعكاس هذا الفائض فى الميزانية تتحول معادلة ميزان المراجعة الى معادلة الميزانية باعتبار أن مجموع كل من حسابات الاصول والخصوم يعادل ٢١٢٩٢٠ جنيه ، كما سيتضح ايضا عند تصوير الميزانية ٠

أما اذا كان نتيجة العام متمثلة فى عجز فان هذا العجز ينعكس فى زيادة مجموع أرصدة حسابات الخصوم بعد التسويات عن مجموع ارصدة حسابات الاصول بعد التسويات ٠ وباظهار هذا العجز فى جانب الاصول كما سبق أن بينا يتعادل مجموع الاصول مع مجموع الخصوم ٠

قيود اقفال حسابات النتيجة

منه	له	بيان	د٠م
٩٠٢٨٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٨٩٥٠	الى حـ/اجور نقدية	٣١١
	٧٩٠	الى حـ/مزايا عينية	٣١٢
	٢١١٠	الى حـ/تامينات اجتماعية	٣١٣
	٤٠٤٤٠	الى حـ/مستلزمات سلعية	٣٢
	٣٨٥٠	الى حـ/مستلزمات خدمية	٣٣
	٥٠٠٠	الى حـ/مشتريات بغرض البيع	٣٤
	١٠٠٠	الى حـ/رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
	٢٢٠	الى حـ/ضرائب أخرى	٣٥١٤
	١٠٢٧٠	الى حـ/اهـلاك	٣٥٢
	٢٥٠	الى حـ/ايجارات فعلية	٣٥٣
	٩٠٠	الى حـ/فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
	٢٤٠٠	الى حـ/فوائد محلية	٣٥٥
	٨٠٠٠	الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	١٠٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام	٣٥٨
	٤٩٦٠	الى حـ/مخصصات بخلاف م٠ الاهلاك	٣٦٧
	٨٠٠	الى حـ/ضرائب عقارية	٣٦٨
	٣٤٠	الى حـ/ضرائب دخلية	٣٦٩
		(اقفال حسابات الاستخدامات المذكورة فى الحساب الختامى)	

منه	لـه	بيـــان	د٠م
٥٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ البضائع	٣٥٩
	٥٠	الى حـ/العمليات الجـارية	٢٨١
		(اقفال حساب الاستخدام المذكور فى الحسـاب الختـامى)	
٧٥٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
٥٠٠		من حـ/ت٠م٠ انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
١٠٠		من حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ انتاج تام	٤١٣
٥٠٨٠		من حـ/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
٩٠٠		من حـ/ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
٦٠٠		من حـ/مخلفات انتاج	٤١٩
٦٠٠٠		من حـ/صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
٨٠٠		من حـ/اعانات تصدير	٤٢٢
٢٠٠		من حـ/ايرادات أوراق مالية	٤٣
١٥٠		من حـ/ايجارات دائنة	٤٤٢
٧٠٠		من حـ/أرباح رأسمالية	٤٤٣
٢٠٠		من حـ/ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤
٢٥٠		من حـ/ايرادات متنوعة	٤٤٦
٩٠٠		من حـ/فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
٨٠٠٠		من حـ/فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
	٩٩٣٨٠	الى حـ/العمليات الجارية	٢٨١
		(اقفال حسابات الموارد المذكورة فى الحسـاب الختـامى)	
٣٥٠		من حـ/العمليات الجـارية	٢٨١
	٢٠٠	الى حـ/ت٠م٠ انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	١٠٠	الى حـ/ت٠م٠ بضائع بالتكلفة	٤١٨٢
	٥٠	الى حـ/ف٠ت٠ت٠م٠ بضائع	٤١٨٣
		(اقفال حسـابات الموارد المذكورة فى الحسـاب الختـامى)	

ويلاحظ على هذه القيود انه قد تم اقفـال كل من حسـابات الاسـتخدامات والموارد ذات الارصدة الشاذة بقيود مستقلة ٠

كما يلاحظ ان نتيجة قيود الاقفال تتفق مع ما سبق ان استنجناه من ان الفائض القابل للتوزيع هو ٨٧٠٠ جنيه ومع رصيد المرحلة الثانية من حسـابات العمليات الجارية بعد اعداده ، اذ أن :

(٩٩٣٨٠ ـ ٣٥٠) ـ (٩٠٣٨٠ ـ ٥٠) = ٨٧٠٠ جنيه

= الفائض القابل للتوزيع

قائمة توزيع الفائض

	جنيه	جنيه	جنيه
الفائض القابل للتوزيع		٨٧٠٠	
احتياطيات أخرى ـ احتياطى رأسمالى		٧٠٠	
			٨٠٠٠
٥٪ احتياطى قانونى		٤٠٠	
٥٪ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية		٤٠٠	
٥٪ احتياطى ارتفاع أسعار الأصول		٤٠٠	
			١٢٠٠
الباقى بعد خصم الاحتياطيات			٦٨٠٠
توزيع أول (٥٪ من رأس المال)			
حصة الدولة (٧٥٪)		٤٥٠٠	
حصة العاملين (٢٥٪)			
توزيع نقدى (١٠٪)	٦٠٠		
خدمات اجتماعية واسكان محلية (٥٪)	٣٠٠		
خدمات اجتماعية مركزية ١٠٪)	٩٠٠		
		١٥٠٠	
			٦٠٠٠
الباقى بعد التوزيع الأول			٨٠٠
١٠٪ من الباقى مصروفات الادارة والاشراف			٨٠
الباقى بعد مصروفات الادارة والاشراف			٧٢٠
توزيع ثانى (الباقى)			
حصة الدولة (٧٥٪)		٥٤٠	
حصة العاملين (٢٥٪)			
توزيع نقدى (١٠٪)	٧٢		
خدمات اجتماعية واسكان محلية (٥٪)	٣٦		
خدمات اجتماعية مركزية (١٠٪)	٧٢		
		١٨٠	
			٧٢٠

ويلاحظ على القائمة أنها بدأت بتجنيب الارباح الرأسمالية لحساب « احتياطيات أخرى ـ احتياطى رأسمالى » ، ثم حسبت نسبة كل من الاحتياطيات الثلاث (٥٪) على الباقى بعد هذا التجنيب ٠

قيود توزيع الفائض

منه	له	بيــــــان	د٠م
١٩٠٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى قانونى	٢٢١
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	٤٠٠	الى حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الأصل	٢٢٦
	٧٠٠	الى حـ/احتياطيات أخرى ـ ٠١ راسمالى	٢٢٧
		(الفائض المحتجز)	
٦٨٠٠		من حـ/العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٤٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة الدولة	٢٦٤١
	١٦٨٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصة العاملين	٢٦٤٣
	٨٠	الى حـ/دائنو توزيعات ـ حصص أخرى	٢٦٤٤
		(الفائض الموزع)	

ويترتب على هذه القيود اقفال حســاب العمليات الجارية ، وانعكاس نتيجة العام (الفائض القابل للتوزيع) فى حسابات الميزانية بزيادة الاحتياطيات بمبلغ ١٩٠٠ جنيه وزيادة حساب دائنو توزيعات بمبلغ ٦٨٠٠ جنيه ٠

واذا كانت نتيجة العام عجز يقفل حساب العمليات الجارية بجعله دائنا وحساب « فائض مرحل حـ/٢٢٨ » مدينا مع اظهار هذا العجز فى جانب الاصول كرصيد شاذ تحت عنوان « عجز مرحل حـ/٢٢٨ » كما سبق ان بينا ٠

حساب العمليات الجارية

جنيه	جنيه	جنيه		د.م
			الأجـــور	
	٨٩٥٠		اجور نقدية	٣١١
	٧٩٠		مزايا عينية	٣١٢
	٢١١٠		تامينات اجتماعية	٣١٣
١١٨٥٠				
			المصروفات العامة	
	٤٠٤٤٠		مستلزمات سلعية	٣٢
	٣٨٥٠		مستلزمات خدمية	٣٣
	٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٣٤
٤٩٢٩٠				
			مصروفات تحويلية جارية	
		١٠٠٠	رسـوم جمركية	٣٥١١
		٢٢٠	ضرائب اخـــرى	٣٥١٤
	١٢٢٠			
	١٠٢٧٠		اهـــلاك	٣٥٢
		٢٥٠	ايجـــارات فعلية	٣٥٣
		٩٠٠	فرق الايجار المحسوب	٣٥٤
	١١٥٠			
		٢٤٠٠	فوائد محلية	٣٥٥
		٨٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	١٠٤٠٠			
		١٠٠	رق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التـام	٣٥٨
		(٥٠)	فرق تقويم التغيـر فى مخزون البضـــائع بغرض البيع	٣٥٩
	٥٠			
٢٣٠٩٠				
٤٤٠٠			فائض العمليات الجارية (رصيد مرحل)	
٨٨٦٣٠				

د.م		جنيه	جنيه
	ايرادات النشاط الجارى		
	الانتاج بسعر البيع :		
٤١١	صافى مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠	
٤١٢	تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	٥٠٠	
٤١٣	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	١٠٠	
			٧٥٦٠٠
٤١٤	تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة		(٢٠٠)
٤١٥	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		٥٠٨٠
٤١٦	ايرادات تشغيل للغير		٩٠٠
٤١٩	مخلفات انتاج		٦٠٠
	بضائع بغرض البيع :		
٤١٨١	صافى مبيعات بضائع	٦٠٠٠	
٤١٨٢	تغير مخزون البضائع بالتكلفة	(١٠٠)	
٤١٨٣	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	(٥٠)	
			٥٨٥٠
	اعانات		
٤٢٢	اعانات تصدير		٨٠٠
			٨٨٦٣٠

جنيه	جنيه	جنيه		د.م
			تحويلات جارية تخصيصية	
	٤٩٦٠		مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)	٣٦٧
	٨٠٠		ضرائب عقارية	٣٦٨
	٢٤٠		ضرائب دخلية	٣٦٩
٦١٠٠				
٨٧٠٠			الفائض القابل للتوزيع (رصيد مرحل)	
١٤٨٠٠				
			فائض محتجز	
	٤٠٠		احتياطي قانوني	٢٢١
	٤٠٠		احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٦
	٤٠٠		احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٧
	٧٠٠		احتياطيات أخرى ـ ٠١ راسمالي	
١٩٠٠				
			فائض موزع	
	٥٠٤٠		حصة الدولة	٢٦٤١
	١٦٨٠		حصة العاملين	٢٦٤٣
	٨٠		حصص أخرى	٢٦٤٤
٦٨٠٠				
٨٧٠٠				

جنيه	جنيه	جنيه		د م
٤٤٠٠			فائض العمليات الجارية (رصيد منقول)	
٢٠٠			ايرادات أوراق مالية	٤٣
			ايرادات تحويلية	
	١٥٠		ايجارات دائنة	٤٤٢
	٧٠٠		أرباح راسمالية	٤٤٣
	٢٠٠		ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤
	٢٥٠		ايرادات متنوعة	٤٤٦
	٩٠٠		فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
	٨٠٠٠		فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
١٠٢٠٠				
١٤٨٠٠				
٨٧٠٠			الفائض القابل للتوزيع (رصيد منقول)	
٨٧٠٠				

اصول **الميزانية بتاريخ**

جنيه	جنيه		د.م
		الأصول الثابتة	
	١٠٠٠٠	أراضي	١١١
	٤٢٠٠٠	مباني وانشاءات ومرافق	١١٢
	٥٠٠٠٠	آلات ومعدات	١١٣
	١١٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١١٤
	٧٦٠	عدد وأدوات	١١٥
	٣٢٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	١١٦
	١٥٠٠	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨
١١٨٤٦٠			
		مشروعات تحت التنفيذ	
	٣٠٨٠	تكوين سلعي	١٢١
	١٤٠٠٠	انفاق استثماري	١٢٢
١٧٠٨٠			
		المخزون	
	١٤٧٠٠	خامات	١٣١١
	٢٠٠٠	وقود	١٣١٢
	٧٠٠٠	قطع غيار ومهمات	١٣١٣
		مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤
	٣٠٠	مخلفات	١٣١٥
	٧٠٠	انتاج غير تام	١٣٢
	٤٠٠٠	انتاج تام	١٣٣
	٦٠٠	بضائع بغرض البيع	١٣٥
	٤٨٠٠	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
٣٦١٠٠			
		استثمارات مالية	
٧٠٠٠		استثمارات في سندات حكومية	١٥١
		مدينون	
	١٥٢٢٠	عملاء	١٦١
	٢٠٠٠	مدينون متنوعون	١٦٢
١٧٢٢٠			
		حسابات مدينة مختلفة	
	١٥٠٠	مدينون مختلفون	١٧١
	٦٦٠	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
	٦٠٠	ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
٢٧٦٠			
		نقدية بالصندوق وبالبنوك	
	١٣٨٠٠	بنك حساب جاري	١٨٢
	٥٠٠	نقدية بالصندوق	١٨١
١٤٣٠٠			
٢١٢٩٢٠			

جنيه	جنيه		د٠م
		راس المـال	
١٢٠٠٠٠		راس مال مملوك	٢١١
		احتياطيات وفائض مرحل	
	٧٤٠٠	احتياطى قانونى	٢٢١
	٧٤٠٠	احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	٩٠٥٠	احتياطى ارتفاع اسعار الأصول	٢٢٦
	٢٠٠٠	احتياطيات أخرى	٢٢٧
٢٥٨٥٠			
		المخصصات	
	٢٢٤١٠	مخصص الاهـــلاك	٢٣١
	٥٠٠	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
	٦٠٠	مخصصات أخرى	٢٣٤
٢٣٥١٠			
		قروض طويلة الأجل	
١٣٠٠٠		قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١
		بنـوك دائنـــة	
٣٠٠٠		جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
		دائنـــون	
	٩١٠٠	موردون	٢٦١
	٤٨٦٠	دائنـون متنوعون	٢٦٣
	٩٨٠٠	دائنو توزيعات	٢٦٤
٢٣٧٦٠			
		حسابات دائنة مختلفة	
	٢٠٠٠	دائنون مختلفون	٢٧٢
	٦٥٠	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
	١١٥٠	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
٣٨٠٠			
٢١٢٩٢٠			

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

ر.م	اسم الحساب	مبالغ	
		جنيه	جنيه
	أولا ـ قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق :		
	١ ـ الانتاج بسعر البيع		
٤١١	أ) صافي مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠	
٤١٢	ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٥٠٠	
٤١٣	ج) ف.ت.ت.م. الانتاج التام	١٠٠	
	مجموع		٧٥٦٠٠
	٢ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		(٢٠٠)
٤١٥	٣ ـ مشغولات داخلية بالتكلفة		٥٠٨٠
٤١٦	٤ ـ ايرادات تشغيل للغير		٩٠٠
٤١٩	٥ ـ مخلفات انتاج		٦٠٠
	٦ ـ بضائع بغرض البيع		
٤١٨١	أ) صافي مبيعات بضائع	٦٠٠٠	
٤٦٨٢	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	(١٠٠)	
٤١٨٣	ج) ف.ت.ت.م. البضائع	(٥٠)	
	مجموع	٥٨٥٠	
٣٤	ـ مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠	
	انتاج النشاط التجاري		٨٥٠
			٨٢٨٣٠
	ثانيا ـ قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج		
	قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق		٨٢٨٣٠
	مضافا :		
٤٢٢	اعانات تصدير		٨٠٠
			٨٣٦٣٠
	ناقصا :		
٣٥١١	رسوم جمركية	١٠٠٠	
٣٥١٤	ضرائب اخرى	٢٢٠	١٢٢٠
			٨٢٤١٠

(تابع) قائمة الانتاج والقيمة المضافة

ر.م	اسم الحساب	مبالغ	
		جنيه	جنيه
	ثالثا ـ القيمة المضافة الاجمالية :		
	قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج		٨٢٤١٠
	ناقصا :		
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	
٣٣	مستلزمات خدمية	٣٨٥٠	
			٤٤٢٩٠
			٣٨١٢٠
	رابعا ـ القيمة المضافة الصافية :		
	القيمة المضافة الاجمالية		٣٨١٢٠
٣٥٢	ـ الاهلاك		١٠٢٧٠
			٢٧٨٥٠
	خامسا ـ توزيعات القيمة المضافة :		
	١ ـ الاجور :		
٣١٦	أ) اجور نقدية	٧٩٥٠	
٣١٢	ب) مزايا عينية	٧٩٠	
٣١٣	ج) تأمينات اجتماعية	٢١١٠	١١٨٥٠
	٢ ـ الايجارات :		
٣٥٣	أ) ايجارات فعلية	٢٥٠	
٣٥٤	ب) فرق الايجار المحسوب	٩٠٠	
			١١٥٠
	٣ ـ الفوائد :		
٣٥٥	أ) فوائد محلية	٢٤٠٠	
٣٥٧	ب) فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠	
			١٠٤٠٠
	٤ ـ الفائض :		
٣٥٨	أ) ف.ت.ت.م. الانتاج التام	١٠٠	
٣٥٩	ب) ف.ت.ت.م. البضائع	(٥٠)	
	ج) فائض العمليات الجارية	٤٤٠٠	
			٤٤٥٠
			٢٧٨٥٠

المثال الثاني (الحسابات الختامية التقليدية) :

نفرض انه في المثال السابق توافرت البيانات الاتية في نهاية السنة المالية بخصوص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المراكز الرئيسية) :

١ ـ تكلفة « مراكز العمليات الرأسمالية » ٥٠٨٠ جنيه (١٦٥٠ جنيه أجور ـ ٢٧٤٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ١٥٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٥٤٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية) •

٢ ـ تكلفة « مراكز الانتاج » و « مراكز الخدمات الانتاجية » و « مراكز الخدمات التسويقية » و « مراكز الخدمات الادارية والتمويلية » من الاستخدامات (بعد خصم تكلفة مراكز العمليات الرأسمالية) تتسق مع النسب المئوية التالية :

الاستخدامات	مركز ٥	مركز ٦	مركز ٧	مركز ٨
أجـــور	٤٥٪	٣٠٪	١٠٪	١٥٪
مستلزمات سلعية	٥٠٪	٣٥٪	١٠٪	٥ ٪
مستلزمات خدمية	٤٠٪	٤٠٪	١٠٪	١٠٪
م• تحويلية جارية	٣٠٪	٢٠٪	٥ ٪	٤٥٪

والمطلوب :

١ ـ قائمة توضح ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة •

٢ ـ حساب الانتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ •

٣ ـ حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ •

يلاحظ استبعاد فروق تقويم التغير في المخزون من المصروفات التحويلية الجارية ،فالمصروفات التي تظهر في ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة •

= اجمالي المصروفات ـ فروق تقويم التغير في المخزون

= ٢٣٠٩٠ ـ (١٠٠ ـ ٥٠)

= ٢٣٠٤٠ جنيه

ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة

د٠م	الاستخدامات	جنيه	مراقبة مراكز الانتـاج ٥ د٠م	مراقبة مراكز الانتاج ٥ جنيه	مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ٦ د٠م	مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ٦ جنيه	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية ٧ د٠م	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية ٧ جنيه	مراقبة مراكز الخدمات الادارية ٨ د٠م	مراقبة مراكز الخدمات الادارية ٨ جنيه	مراقبة مراكز العمليات الراسمالية ٩ د٠م	مراقبة مراكز العمليات الراسمالية ٩ جنيه
٣١	اجـــور	١١٨٥٠	٥٣١	٤٥٩٠	٦٣١	٣٠٦٠	٧٢١	١٠٢٠	٨٣١	١٥٣٠	٩٣١	١٦٥٠
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	٥٣٢	١٨٨٥٠	٦٣٢	١٣١٩٥	٧٣٢	٣٧٧٠	٨٣٢	١٨٨٥	٩٣٢	٢٧٤٠
٣٣	مستلزمات خدمية	٣٨٥٠	٥٣٣	١٤٨٠	٦٣٣	١٤٨٠	٧٣٣	٢٧٠	٨٣٣	٢٧٠	٩٣٣	١٥٠
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠	٥٣٤	٥٠٠٠								
٣٥	م٠ تحويلية جارية	٢٣٠٤٠	٥٣٥	٦٧٥٠	٦٣٥	٤٥٠٠	٧٣٥	١١٢٥	٨٣٥	١٠١٢٥	٩٣٥	٥٤٠
٣٦	ت٠ جارية تخصيصية	٦١٠٠							٨٣٦	٦١٠٠		
	الاجمـــالى	٩٠٢٨٠		٣٦٦٧٠		٢٢٢٣٥		٦٢٨٥		٢٠٠١٠		٥٠٨٠

جنيه	جنيه		د٠م
		تكاليف مراكز الانتاج	
	٤٥٩٠	اجـــــور	٥٣١
	١٨٨٥٠	مســتلزمات سلعية	٥٣٢
	١٤٨٠	مستلزمات خدمية	٥٣٣
	٦٧٥٠	مصروفات تحويلية جــارية	٥٣٥
٣١٦٧٠			
		تكاليف الخدمات الانتاجية	
	٣٠٦٠	اجـــــور	٦٣١
	١٣١٩٥	مستلزمات سلعية	٦٣٢
	١٤٨٠	مستلزمات خدمية	٦٣٣
	٤٥٠٠	مصروفات تحويلية جــارية	٦٣٥
٢٢٢٣٥			
٥٣٩٠٥			
٥٤١٠٥		تكلفة الانتاج التام (رصيد منقول)	
٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٥٣٤
		فرق تقويم التغير فى المخزون :	
	١٠٠	انتــاج تام	٣٥٨
	(٥٠)	بضائع بغرض البيع	٣٥٩
٥٠			
٢٢٧٩٥		مجمل فائض الانتاج (رصيد مرحل)	
٨٢٩٥٠			

السنة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٧٣

جنيه	جنيه		د.م
(٢٠٠)		تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
٥٤١٠٥		تكلفة الانتاج التام (رصيد مرحل)	
٥٣٩٠٥			
		ايرادات النشاط الجارى	
		الانتاج بسعر البيع :	
	٧٥٠٠٠	صافى مبيعات انتاج تام	٤١١
	٥٠٠	تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	٤١٢
	١٠٠	فرق تقويم التغير فى المخزون	٤١٣
٧٥٦٠٠			
٩٠٠		ايرادات تشغيل الغير	٤١٦
٦٠٠		مخلفات انتاج	٤١٩
		بضائع بغرض البيع :	
	٦٠٠٠	صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
	(١٠٠)	تغير مخزون البضائع بالتكلفة	٢١٨٢
	(٥٠)	فرق تقويم التغير فى المخزون	٤١٨٣
٥٨٥٠			
٨٢٩٥٠			

(تابع) حساب الانتاج والمتاجرة عن

د٠م		جنيه	جنيه
	تكاليف الخدمات التسويقية		
٧٣١	اجــــور	١٠٢٠	
٧٣٢	مسـتلزمات سلعية	٣٧٧٠	
٧٣٣	مسـتلزمات خدمية	٣٧٠	
٧٣٥	مصروفات تحويلية جـارية	١١٢٥	
			٦٢٨٥
	مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		١٨٣١٠
			٢٤٥٩٥

حساب الأرباح الخسائر عن

د٠م		جنيه	جنيه
	تكاليف الخدمات الادارية والته		
٨٣١	أجــــور	١٥٢٠	
٨٣٢	مسـتلزمات سلعية	١٨٨٥	
٨٣٣	مسـتلزمات خدمية	٣٧٠	
٨٣٥	مصروفات تحويلية جـارية	١٠١٢٥	
			١٣٩٠
٣٦٧	مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)	٤٩٦٠	
٣٦٨	ضرائب عقارية	٨٠	
	(رصيد مرحل)		
			٨٧١٠
٣٦٩	ضرائب دخلية		٣٤٠
	الفائض القابل للتوزيع		٨٧٠٠
			٩٠٤٠

السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠

جنيه	جنيه		د٠م
٢٣٧٩٥		مجمل فائض الانتاج (رصيد منقول)	
		اعــــانات	
٨٠٠		اعانات تصـــدير	٤٢٢
٢٤٥٩٥			

السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠

جنيه	جنيه		د٠م
١٨٣١٠		مجمل فائض الانتاج والمتاجرة (منقول من حساب الانتاج والمتاجرة)	
٢٠٠		ايرادات أوراق سالية	٤٣
		ايرادات تحويلية	
	١٥٠	ايجارات دائنة	٤٤٢
	٧٠٠	أرباح رأسمالية	٤٤٣
	٢٠٠	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
	٢٥٠	ايرادات متنوعة	٤٤٦
	٩٠٠	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧
	٨٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
١٠٢٠٠			
٢٨٧١٠			
٩٠٤٠		الفائض (رصيد منقول)	
٩٠٤٠			

ملحق رقم (١) ـ اسـئلة نظـرية

يجب ان يلم الطالب بالجوانب النظرية للنظام المحاسـبى الموحد ، ونورد فيما يلى بعض الاسئلة النظرية التى يجب ان يوجه الطالب اهتمامه نحوها .

السؤال الأول : « روعى عند اعداد النظام المحاسـبى ان يحقق اهدافا معينة » . وضح بايجاز هذه الأهداف .

السؤال الثانى : « ينقسم الاطار العام للدليل المحاسبى الى ثلاث اقسام رئيسية » . وضح بايجاز هذه الأقسام .

السؤال الثالث : « بالرغم من الاختلافات الجوهرية بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة فان هناك علاقة عضوية تربطهما » . علق على هذه العبارة .

السؤال الرابع : « من السمات العامة للدليل المحاسـبى استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة » . وضـح بايجاز انعكاس هـذه السـمة فى الدليل المحاسبى .

السؤال الخامس : « من سمات الدليل المحاسبى اشتماله على اسـتخدامات وموارد محسوبة » . وضح هذه السمة .

السؤال السادس: « من سمات النظام المحاسـبى ازدواجية الحساب الختامى » . وضـح هذه السـمة .

السؤال السابع : « من سـمات الدليل المحاسـبى التقسيم القطاعى لحسـابات الحقوق والالتزامات ، وكذلك تخصيص حسـابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى لعمليات النشاط الاستثمارى أو الراسمالى » . وضح هذه العبارة .

السؤال الثامن : « تحقيقا لوحدة مصـدر اعداد الموازنة النقدية اسـتلزم النظام المحاسبى التوجيه المحاسبى للعمليات بشـكل يحقق ربط التدفقات النقـدية بحسابات الحقوق والالتزامات . وذلك باتباع اجراء محاسـبى يمكن ان يطلق عليه تعميم اساس الاستحقاق » . وضح المقصود بهذا التعميم مع ذكر بعض الاستخدامات والموارد وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .

السؤال العاشر : « تم تبويب الأصـول بالدليل المحاسـبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الأصول .

السؤال الحادى عشر : وضح بايجاز معنى المصـطلحات الآتية : « اصول ثابتة » ،

« مشروعات تحت التنفيذ » ، « مدينـون » ، « عمـلاء » ، « مدينـون متنوعون » ، « حسابات مدينة مختلفة » ، « مدينون مختلفون » ، « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » ، « ارصدة مدينة اخرى » .

السؤال الثاني عشر : « يحكم المعالجة المحاسبية لحسابات الأصـول الثابتة قواعد عامة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثالث عشر : « ورد بخريطة الحسابات بالنظـام المحاسبى الموحد حسابان للاعتمادات المستندية » . وضح القواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل من هذين الحسابين .

السؤال الرابع عشر : « تخضع المعالجة المحاسـبية لحسابات مخازن المسـتلزمات السلعيه لقواعد خاصة » . وضح هذه القواعد .

السؤال الخامس عشر : « تم تبويب الخصـوم بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الخصـوم .

السؤال السادس عشر : وضح بايجاز معنى المصـطلحات الآتية : « احتياطيات » ، « مخصصـات » ، « دائنون » ، « موردون » ، « دائنون متنوعـون » ، « حسابات دائنة مختلفة » ، « مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة » ، « ارصدة دائنة اخرى » .

السؤال السابع عشر : « يحكم المعالجة المحاسبية لحسـابى العملاء والموردين قواعد معينة » . وضـح هذه القواعد .

السؤال الثامن عشر : « تم تبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضـح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبـويب عناصر التكاليف .

السؤال التاسع عشر : وضـح بايجاز معنى المصـطلحات الآتيـة : « اجـور » ، « مستلزمات سلعية » ، « مستلزمات خدمية » ، « مشتريات بغرض البيع » ، « مصروفات تحويلية جارية » ، « تحويلات جارية تخصيصية » .

السؤال العشرون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسـبية لكل من حساب الاجور النقدية والمزايا العينية » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الحادى والعشرون : « يحكم حساب المسـتلزمات الخدمية قواعد خاصة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثانى والعشرون : « هناك قواعد خاصة بحساب المشتريات بغرض البيع » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الثالث والعشرون : وضح بايجاز المعالجة المحاسبية لحساب « رسوم الانتاج » فى دفاتر كل من البائع والمشترى .

السؤال الرابع والعشرون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية للاهلاك من زوايا أساس حسابه ، وطريقة حسابه ، وتاريخ بدئه » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الخامس والعشرون : « معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى الموحد مبنية على فروض معينة » . بين هذه الفروض موضحا موقف النظام وتعديلاته بخصوص الحالات التى قد تنشأ عند تطبيق هذه الفروض .

السؤال السادس والعشرون : « يحقق كل من حساب فرق الايجاز المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة اهدافا معينة » . وضح هذه الاهداف .

السؤال السابع والعشرون : « تم تبويب الموارد بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الايرادات .

السؤال الثامن والعشرون : وضح بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « ايرادات النشاط الجارى » ، « اعانات » ، « ايرادات أوراق مالية » ، « ايرادات تحويلية » .

السؤال التاسع والعشرون : « طبقا للنظام المحاسبى يعالج حساب صافى مبيعات طبقا لقواعد معينة » . وضح هذه القواعد .

السؤال الثلاثون : « اشرح بايجاز مفهوم حسابات التغير فى المخزون موضحا القواعد الخاصة بها طبقا للنظام المحاسبى » .

السؤال الحادى والثلاثون : اشرح بايجاز مفهوم حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام موضحا القواعد الخاصة به .

السؤال الثانى والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لكل من المشغولات الداخلية ومخلفات الانتاج » . وضح هذه القواعد .

السؤال الثالث والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحسابى الاعانات وايرادات الأوراق المالية » . وضح هذه القواعد .

السؤال الرابع والثلاثون : « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحسابى أرباح بيع مخلفات وارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » . وضح هذه القواعد .

السؤال الخامس والثلاثون : « يمكن القول بصفة عامة ان هناك سبب وتوقيت لتكوين او تغذية او تعديل كل مخصص ، كما أن هناك وجه وتوقيت لاستخدامه » . علق على هذه العبارة بخصوص كل من « مخصص الاهلاك » ، و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصص الصيانة » و « مخصص هبوط اسعار الأنتاج التام » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » .

السؤال السادس والثلاثون : « يحكم حساب العمليات الجارية قواعد معينة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال السابع والثلاثون : « بجانب حساب العمليات الجارية يستلزم النظام المحاسبى الموحد تصوير الحسابات الختامية التقليدية » . وضح بايجاز القواعد التى تحكم تصوير هذه الحسابات الختامية .

السؤال الثامن والثلاثون : « هناك اوجه اختلاف رئيسية بين حساب العمليات الجارية والحسابات الختامية التقليدية » وضح بايجاز هذه الاختلافات .

ملاحظة : بمقارنة القواعد التى تحكم تصوير حساب العمليات الجارية من جهة والحسابات الختامية التقليدية من جهة اخرى نستخلص أوجه الاختلاف الرئيسية الآتية :

اوجه الاختلاف	حسابات العمليات الجارية	الحسابات الختامية التقليدية
١ ـ الوضع المحاسبى	نتيجة العام	قوائم احصائية
٢ ـ تبويب الاستخدامات	على اساس نوعى	على اساس وظيفى
٣ ـ المشغولات الداخلية	تظهر كبند من الموارد	تستبعد من الموارد

وعلى الطالب أن يعلق بايجاز على كل من اوجه الاختلاف الرئيسية الثلاث .

السؤال التاسع والثلاثون : « هناك قواعد تحكم توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة » . وضح بايجاز هذه القواعد .

السؤال الأربعون : وضح خطوات القياس فى قائمة الانتاج والقيمة المضافة ..

● ● ●

ملحق رقم (٢) تطبيقـــات عمليـــة

المجمـــوعة الأولى

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صـــفحة (٦٣) الى صـــفحة (٨٢) .

التمـــرين الأول

تعاقدت شركة قطاع عام على شراء اراضي بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت الشركة الشركة مقدم الثمن وقدره ١٠٠٠٠ جنيه بشيك ، وفى تاريخ لاحق اسـتلمت الشركة الأراضي ، واتفق على ســداد باقى الثمن على اقســاط ســنوية ؛ ودفعت الشركة مصروفات التســجيل التى بلغت ٦٠٠ جنيه بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسـبى علما بأنه لم يتم بعد تهيئة الأراضي للاســتعمال .

التمـــرين الثانـــى

اشترت شركة قطاع عام أثاث ومعدات مكاتب بالأجـل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، ودفع هذا المبلغ بشيك عند استلام هذه الأصول التى تم ايداعها بالمخازن ، وفى تاريخ لاحق صرف منها للاستعمال ما تكلفته ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

التمـــرين الثالـــث

تعاقدت شركة قطاع عام مـــع احـــد الموردين بالخارج على اســـتيراد ٥ آلات متجانســة من آلات النشـاط الانتاجي بالشروط الآتيــة :

١ ــ ثمن الآلة الواحدة ١٠٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ ــ ان يتم ارســال ثلاث آلات خلال شهر والباقى بعد شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد مســتندي رقم ١٠٧ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لحســاب المورد ، وخصـــم البنك قيمة الاعتماد من الحســـاب الجارى للشركة ، وبلغت عمولة ومصروفات البنك ١٥٠٠ جنيه خصمت أيضا من الحساب الجارى .

ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه لمصـلحة الجمارك كأمانات تحت ذمة التخليص الجمركى على هذه الرسالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصـل لميناء الاسـكندرية ثلاث آلات طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هـذه الآلات وقدرها ١٤٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الآلات لمخازن الشركة ٢٠٠ جنيه .

والمطلوب القيـود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسـبى لهذه العمليات .

التمـــرين الرابـــع

ورد لميناء الاسكندرية ١٠ آلات نشاط انتاجى لحساب شركة قطاع عام ، وكانت الشركة قد فتحت خلال الشـهر الماضي اعتمادا مسـتنديا رقم ٥٠١ لاسـتيراد هذه الآلات ، وفيما يلى البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

١ ـــ قيمـــة الاعتماد ٨٠٠٠٠ جنيه على اساس أن سـعر الآلة ٨٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصـم البنك وقت فتح الاعتماد من الحسـاب الجارى للشركة ٣٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

٢ ـــ بلغت عمولة ومصروفات البنـك عن هذا الاعتماد ٢٠٠٠ جنيه خصـمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة لدى البنك .

وفى سبيل التخليص على هـذه الآلات تم الاتفاق مع البنك على أن يقوم بتمويل باقى قيمة الاعتماد (٧٠٪) ، وتمت تسوية الرسوم المستحقة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهـد النقـل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقـل الآلات لمخازن الشركة ٤٠٠ جنيه .

وبلغت تكاليف تهيئة واعداد هذه الآلات للاستخدام ما يلى :

١ ـــ ١٨٠٠ جنيه بواسطة اجهـزة الشركة ، وذلك طبقـا لاخطارات ادارة التكاليف .

٢ ـــ ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء استخدامها ، فالمطلوب القيـود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

التمـــرين الخامس

استلمت شركة قطاع عام من شركة النصر سـيارات قيمتها التعاقدية ١٥٠٠٠ جنيه ، علما بأن الشركة سبق أن دفعت مقدم الثمن وقدره ٥٠٠٠ جنيه .

وسددت الشركة باقى الثمن بشيك ، وتم اعداد هذه السيارات بواسطة اجهزة الشركة ، وتكلف ذلك طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ١٠٠٠ جنيه .

وقامت الشركة بترخيص السيارات ودفعت الضرائب المستحقة وقدرها ٢٠٠ جنيه من صندوق الادارة .

فاذا علمت ان الشركة بدأت فى استخدام هذه السيارات ، فالمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

● ● ●

المجموعة الثانية

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية والاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٨٤) الى صفحه (٩١) ومن صفحة (٩٨) الى صفحه (١٠٤) .

التمرين الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالأجل مستلزمات سلعية اودعت بالمخازن كما يلى :

١ — مواد تعبئة وتغليف من شركة قطاع خاص بمبلغ ١١٩٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة (المشترية) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه أودعت بالمخزن .

٢ — قطع غيار من شركة قطاع عام بمبلغ ٩٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلها طبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) مبلغ ٥٠ جنيه .

ثانيا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

ثالثا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على توريد خامات بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٢٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات ، وسدد المستحق للمورد .

رابعا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على شراء اراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٤٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق استلمت الشركة الاراضى ، وسددت باقى الثمن .

التمـــرين الثانـــى

تعاقدت احدى شركات القطاع العام مع احد الموردين بالخارج على استيراد بضائع متمثلة فى ١٠٠٠ وحدة من جهاز معين بالشروط الآتية :

١ - سعر الجهاز ٨٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ - ان يتم ارسال ٤٠٠ جهاز خلال شـــهر والباقى بعد شـــهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد مستندى رقم ١٠٢ بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى للشركة وبلغت عمولة ومصروفات البنك ١٠٠٠ خصمت ايضا من الحساب الجارى .

ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك كأمانات تحت ذمة التخليص الجمركى على هذه الرسالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصل لميناء الاسكندرية ٤٠٠ جهاز طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هذه الاجهزة وقدرها ١٨٠٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الأجهزة لمخازن الشركة ١٠٠ جنيه .

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

التمـــرين الثالـــث

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شـــهر مارس . والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

ورد لميناء الاسكندرية ٨٠٠ طن من الخامات الرئيسـية لحساب الشركة ، وكانت الشركة قد فتحت خلال شهر فبراير الماضى اعتمادا مستنديا رقم ٦٠١ لاستيراد هذه الخامات ، وفيما يلى البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

١ - قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠٠ جنيه على اساس ان سعر الطن ١٢٥ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصم البنك وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة ٤٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

٢ - بلغت عمولة ومصروفات البنك عن هـذا الاعتماد ١٥٠٠ جنيه خصمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة لدى البنك .

وفى سبيل التخليص على هـذه الرسالة تم الاتفاق مع البنك على ان يقوم بتمويل باقى قيمة الاعتماد (٦٠٪) ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل هذه الرسالة لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه .

وتم اضافة هذه الخامات للمخزن بعد تقدير قيمة المخلفات بمبلغ ٧٠٠ جنيه اضيفت أيضا للمخزن .

● ● ●

المجموعة الثالثة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحسابات الأصول الأخرى وحسابات الخصوم ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١١١) الى صفحة (١٤٢) .

التمرين الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بأحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ — منحت الشركة قرضا طويل الأجل بضمان لشركة قطاع عام قيمته ١٠٠٠٠ جنيه .

٢ — حصلت الشركة بشيك ٨٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الأجل بدون ضمان سبق أن منحته لأحدى الشركات الشقيقة .

٣ — أودعت الشركة بالبنك المركزى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل المبلغ المخصص لحساب احتياطى يستثمر فى سندات حكومية .

٤ — سحبت الشركة كمبيالة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه على أحد العملاء (شركة قطاع خاص) .

٥ — تقرير منح احد العاملين سلفة نقدية قدرها ٣٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشيك .

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

١ — اشترت الشركة سيارات تم استلامها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بقرض يسدد على اقساط سنوية .

٢ ــ سددت الشركة بشــيك قرض قيمته ١٠٠٠٠ جنيه مستحق لشركة قطاع عام مقابل خامات اشترتها من هذه الشركة منذ سنتين .

٣ ــ سددت الشركة بشيك قرض قيمته ١٢٠٠٠ جنيه مســتحق لشركة قطاع عام مقابل اراضى اشترتها من هذه الشركة منذ ثلاث سنوات .

٤ ــ دفعت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠٠ جنيه لاحدى شركات انقطاع العام تحت ذمة توريد قطع غيار .

٥ ــ حصلت الشركة بشــيك مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيع منتجـات .

● ● ●

المجموعة الرابعة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالأجور ، وقبل حل تطبيقات عده المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٤٥) الى صفحة (١٦١) .

التمرين الأول

فيما يلي بعض العمليات التى تمت فى احدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨٢ والمطلوب قيود اليومية كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات:

أولا : تقرر منح أحد العاملين سلفة نقدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشـيك ٠

ثانيا : صرف لأحد العاملين بشيك مبلغ ١٢٠ جنيه صافى أجره عن شــهر مايو والسابق ارتجاعه لخزينة الشركة ٠

ثالثا : دفع بعض العاملين مبلغ ٥٠ جنيه قيمة مساهمتهم فى المزايا العينية ٠

رابعا : دفعت الشركة لأحد العاملين مبلغ ١٤٠ جنيه بشيك تعويض اصــابة بالنيابة عن الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ٠

خامسا : سددت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠ جنيه مكافاة ترك الخدمة المستحقة لأحد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة ٠

سادسا : وردت للشركة فاتورة عــلاج احــد العــاملين فى مستشفى خاص بمبلغ ١٣٠ جنيه ٠

سابعا : فى نهاية الشهر ، بغرض اعداد الحسابات الختامية ، حسبت فروق مكافاة ترك الخدمة عن السنة فكانت ١٠٠٠ جنيه ٠

التمرين الثانى

فى نهاية شهر مارس ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور النقدية لشركة قطاع عام (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجمالى الأجور النقدية ١٣٥٠٠ (١٢٤٠٠ درجات دائمة ـ ٨٠٠ مكافات شاملة ـ ٣٠٠ بدلات ورواتب) ٠

٢ ـ اجمالى الاستقطاعات من الأجور النقدية ١٨٠٠ (١٨٠ ضرائب كسب عمل ـ ١٣٥٠ مساهمة العاملين فى التامينات الاجتماعية ـ ٨٠ اشتراكات العاملين فى الادخار ـ ٣٠ احكام قضائية ـ ٧٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين من شركات ـ ٥٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية ـ ٤٠ اقساط سدادا لسلفة للعاملين من الشركة) ٠

فاذا علمت :

١ ـ حسبت مساهمة الشركة فى التامينات الاجتماعية فكانت ١٥٠٠ جنيه ٠

٢ ـ سحب شيك بصافى الأجور النقدية ٠

٣ ـ بلغت الأجور المرتجعة لخزينة الشركة ٢٠٠ جنيه ٠

٤ ـ سدد المستحق للهيئة العامة للتامينات الاجتماعية والمستحق عن الاحكام القضائية بشيكات ٠

فالمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجية المحاسبى لهذه العمليات ٠

التمرين الثالث

فى نهاية شهر اكتوبر ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور لشركة قطاع عام (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجور نقدية بيانها كما يلى : ٣٢٣٠٠ درجات دائمة ـ ١٩٠٠ مكافات شاملة ـ ٨٠٠ بدلات ورواتب ٠

٢ ـ ٥٠٠٠ مساهمة الشركة فى التامينات الاجتماعية ٠

٣ ـ استقطاعات بيانها كما يلى : ١٥٠٠ ضرائب كسب عمل ـ ٣٥٠٠ مساهمة العاملين فى التامينات الاجتماعية ـ ٢٠٠ اشتراكات العاملين فى الادخار ـ ٥٠٠ اقساط سدادا لسلف العاملين (منها ١٠٠ خاصة بسلف من الشركة والباقى من بنوك) ـ ٦١٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين (منها ١٠٠ خاصة بمشتريات من الشركة والباقى من شركات أخرى) ـ ١٢٠ اشتراكات العاملين فى النقابة ـ ٧٠ احكام قضائية ـ ٢٠٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية ٠

وتم سحب شيك بصافى الاجور المستحقة ، وفى أوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المستحق لمصلحة الضرائب ـ المستحق للهيئة العامة للتامينات الاجتماعية ـ المستحق لنقابة العاملين ـ المستحق للشركات الاخرى عن اقساط سدادا لمشتريات العاملين من هذه الشركات بعد خصم ١٠ جنيه عمولات ٠

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون الترجيه المحاسبى لهذه العمليات ٠

التمرين الرابع

تقوم احدى شركات القطاع العام بتقديم مزايا عينية بواسطة بعض مراكز الخدمات الاجتماعية ، ويتم تسوية تكاليف هذه المراكز كل ثلاثة شهور ، وفي ١٩٨٢/١٢/٣١ استخرجت البيانات الآتية من الدفاتر (المبالغ بالجنيهات) :

١ ـ اجمالي تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ٨٠٠٠ جنيه (١٥٠٠ أجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ١٨٠ تأمينات اجتماعية ـ ٥٧٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٣٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٧٠ اهلاك) ٠

٢ ـ مجموع ما تم استقطاعه من اجور العاملين خلال الثلاثة اشهر كمساهمة في تكلفة المزايا العينية ٢٠٠٠ جنيه ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية في نهاية الفترة المذكورة ٠

● ● ●

المجموعة الخامسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحساب « المستلزمات السلعية » ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٦٢) الى صفحة (١٧٤) . هذا بجانب المعالجة المحاسبية لبعض الجوانب التي تم التعرض لها فيما سبق .

التمرين الاول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

اولا : اشترت الشركة بالاجل ادوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ ٥٠٠ جنيه تسلم مخازن المشترى اودعت المخزن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ ـ ٤٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائي منه ٣٥٠ جنيه لاغراض القوى المحركة والباقي لاغراض الانارة ٠

٢ ـ ٣٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه ٠

ثالثا : وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد زى العاملين بمبلغ ٤٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين ٠

رابعا : دفعت الشركة بشيك المستحق لنقابة العاملين وقدره ١٠٠ جنيه ٠

التمرين الثانى

كان مجموع يومية صادر المخازن باحدى شركات القطاع العام فى نهاية شهر ديسمبر ١٩٧٨ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٥٧٠٠ خامات رئيسية ـ ٢٠٠ خامات مساعدة ـ ١٠٠ مواد بترولية ـ ١٧٠ مواد تزييت وتشحيم ـ ٥٠ غاز ـ ٤٥٠ قطع غيار ومواد صيانة ـ ١٨٠ مواد ومهمات متنوعة ـ ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة ـ ٨٠ مخلفات ـ ٧٠ ادوات كتابية ٠

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاصة باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشهر ٠

التمرين الثالث

فى ١٩٨٢/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلعية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف فى دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلى :

المخزن	نتيجة الجرد عجز	نتيجة الجرد زيادة	نتيجة الفحص
مخزن الخامات	٣٠٠		اسفر الفحص أن العجز نتيجة لفروق العد والقياس عند صرف المستلزمات ٠
مخزن الوقود		٩٠٠	اسفر الفحص أن سبب الزيادة خطأ فى اثبات فاتورة شراء بالأجل من شركة قطاع خاص بمبلغ ٢١٠٠ جنيه ، اذ اثبتت بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ٠
مخزن قطع الغيار والمهمات	٢٠٠		اسفر الفحص أن هذا العجز غير مسموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠
مخزن مواد التعبئة والتغليف	٥٠٠	١٠٠	بخصوص العجز فى بعض الأصناف اسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن ، وبخصوص الزيادة فى أصناف أخرى تبين أنها ترجع الى أخطاء فى اثبات تكلفة مواد منصرفة ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلى ·

● ● ●

المجموعة السادسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالمستلزمات الخدمية والمشتريات بغرض البيع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٧٥) الى صفحة (١٨٨) .

التمرين الأول

وردت لاحدى شركات القطاع العام خلال شهر معين الفواتير والمطالبات الآتية ، والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذون التوجية المحاسبى ·

١ ـ ٢٠٠ جنيه فاتورة من شركة قطاع خاص مقابل صيانة سيارات الشركة ·

٢ ـ ٨٠٠ جنيه مطالبة وزارة الداخلية مقابل أجور الحراسة ·

٣ ـ ١٠٠ جنيه فاتورة من مستشفى خاص مقابل علاج أحد العاملين بالشركة ·

وخلال الشهر ورد من البنك اشعار يفيد بأنه قيد على الحساب الجارى للشركة مبلغ ٢٠ جنيه عمولة ومصروفات تحصيل ·

التمرين الثانى

بفحص حسابات الاستخدامات الخاصة بشركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية :

١ ـ هناك ٣٠٠ جنيه اعلان مستحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون ·

٢ ـ تتضمن الاستخدامات مبلغ ٩٠٠ جنيه قسط تأمين على سيارات الشركة لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٢/٤/١ ·

والمطلوب :

١ ـ قيود التسوية بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ ·

٢ ـ قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨٢/٧/١ ·

التمرين الثالث

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات ٠

١ ـ اشترت الشركة بالاجل بضائع بغرض بيعها من احدى شركات القطاع الخاص بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكاليف نقلها لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه ٠

٢ ـ دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع العام مبلغ ٩٠٠ جنيه تحت ذمة توريد بضائع ٠

● ● ●

المجموعة السابعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية للحسابات المكونة للمصروفات التحويلية الجارية ، وبعض الحسابات المكونة للتحويلات الجارية التخصيصية ،وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (١٨٩) الى صفحة (٢٣٠) .

التمرين الاول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل ٢٠٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية من احدى شركات القطاع العام بسعر ٦ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ٨٠٠ر٠ جنيه رسوم انتاج ٠

ثانيا : باعت الشركة بالاجل ما يلى :

١ ـ ٥٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «أ» لشركة قطاع خاص بسعر ٥ جنيه للوحدة ويشمل هذا السعر ٥٠٠ر٠ حصيلة خزانة ٠

٢ ـ ٢٠٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «ب» لمصلحة حكومية بسعر ٢ جنيه ويشمل هذا السعر ٣٠٠ر٠ حصيلة خزانة ، وفى تاريخ لاحق سددت هذه المصلحة المستحق بشيك بعد خصم ٢٠٠ جنيه مقابل رسوم الدمغة على الصرفيات الحكومية ٠

ثالثا : سددت الشركة رصيد وزارة الخزانة عن الحصيلة وقدره ٥٠٠٠ جنيه٠

رابعا : صرف للاستعمال أدوات صغيرة تكلفتها ٤٠٠ جنيه ٠

خامسا : فى ٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية بغرض اعداد الحسابات والقوائم الختاميـة ٠

١ ـ الرسوم الجمركية من المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٥٢٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام وآخره ٧٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالى ٠

٢ ـ رسوم الانتاج من المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٣٠٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام واخره ٥٠٠ جنيه و ٨٠٠ جنيه على التوالى ٠

٣ ـ اقساط الاهلاك الخاصة بالثلاث اشهر الاخيرة : ٣٠٠ جنيه مبانى وانشاءات ـ ١٦٠٠ جنيه آلات ومعدات (منها ٢٠٠ جنيه خاصة بالات تم اهلاكها دفتريا) ـ ٢٥٠ جنيه وسائل نقل وانتقال وكلها تخص أصول تم اهلاكها دفتريا ـ ٧٠ جنيه عدد وأدوات ـ ١٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب ـ ٧٠ جنيه نفقات ايرادية مؤجلة ٠

٤ ـ خردت أدوات صـغيرة تكلفتها وقت الصرف ٢٥٠ جنيه ، علمـا بانها اهلكت بالكامل وقت الصرف ، ولم تقيد واقعة التخريد بالدفاتر ٠

٥ ـ ضريبة الارباح عن السنة المالية الحالية طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٤٠٠٠ جنيه ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يوليو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى للعمليات :

اولا : باعت الشركة ما يلى :

١ ـ انتاج تام صنف «س» بالاجل لشركة قطاع خـاص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، ويشمل هذا المبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج ٠

٢ ـ ادوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ٢٠٠ جنيه نقدا ، علما بأن هذه الادوات أهلكت بالكامل وقت صرفها للاستخدام ٠

٣ ـ أوراق مالية محلية بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، علما بان تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه وانه قد سبق تكوين مخصص هبوط اسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك ٠

ثانيا : استحقت الاستخدامات الآتية ودفعت بشيكات :

١ ـ ١٠٠٠ جنيه الفوائد السنوية المستحقة عن قرض محلى ، علما بأن نصف هذه الفوائد تخص السـنة الماضية ، ولم يؤخـذ ذلك فى الحسـبان عند تسـوية استخدامات تلك السنة ٠

٢ ـ ٣٠٠ جنية ايجار مخازن ٠

٣ ـ ٥٠٠ جنيه ايجار سيارات نقل العاملين من اماكن التجمع ٠

٤ ـ ٤٠٠ جنيه ضرائب عقارية ٠

٥ ـ ٢٥٠ جنيه تبرعات لمجاهدى افغانستان ٠

٦ ـ ٢٠٠ جنية فاتورة دعاية واعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون عن شهر يونيو ١٩٨١ ولم يؤخذ ذلك فى الحسبان عند تسوية استخدامات تلك السنة ٠

ثالثا : استحقت ايرادات أوراق مالية قيمتها ١٥٠٠ جنيه ، وتم تحصيل هذه الايرادات بشيك بمبلغ ١٣٠٠ جنيه وذلك بعد خصم الضريبة المستحقة عند المنبع ٠

رابعا : بفحص اهلاكات الفترة الاخيرة من السنة المالية الماضية تبين ما يلى :

١ ـ حسب اهلاك نوع معين من الآلات والمعدات بمعدل سنوى ١٠٪ ، علما بأن معدل الاهلاك السنوى لهذا النوع من الآلات والمعدات ٥ر١٢٪ طبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ، وعلما بأن تكلفة هذه الآلات ٣٢٠٠٠ جنيه٠

٢ ـ لم يحسب اهلاك لنوع معين من للسيارات بالرغم من استخدامها لمدة ٢٠ يوما خلال الفترة ، علما بان تكلفة هذه السيارات ٨٠٠٠ جنيه ومعدل اهلاكها السنوى ٢٠٪ ٠

التمرين الثالث

ظهرت الارصدة الآتية فى دفاتر احدى الوحدات الاقتصادية فى نهاية سنة مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

١٦٠٠٠٠ مبانى وانشاءات ـ ٤٨٠٠ اهلاك مبانى وانشاءات ـ ١٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٤٠٠٠٠ فوائد محلية ـ ١٥٠٠٠ فوائد خارجية ٠

فاذا علمت :

١ ـ المال المستثمر بالوحدة ١٠٦٠٠٠٠ جنيه ٠

٢ ـ القيمة الايجارية للمبانى والانشاءات ٩٠٠٠ جنيه ٠

٣ ـ بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر تبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ بيان كيفية حساب فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ٠

٢ ـ قيود اثبات الفرقين ٠

٣ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الرابع

خلال السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٢/٦/٣٠ تم تخريد وبيع أصول ثابتة بيانها كما يلى ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : فى ١٩٨١/٩/١ تقرر تخريد آلات تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه علما بأن مخصص الاهلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٦/٣٠ يبلغ ٧٦٠٠٠ جنيه ، ومعدل اهلاكها ١٠٪ سنويا • وأودعت مخلفات هذه الآلات بالمخزن ، وفى تاريخ لاحق بيعت هذه المخلفات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه تم تحصيله بشيك •

ثانيا : فى ١٩٨٢/٥/١ تقرر تخريد سيارات تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ، علما بانها اهلكت بالكامل حتى ١٩٨٢/٣/٣١ ، ومعدل اهلاكها ٢٠٪ سنويا ، ولم تستخدم من ١٩٨٢/٤/١ حتى قرار التخريد ، وفى تاريخ لاحق بيعت هذه السيارات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه •

● ● ●

المجموعة الثامنة

هذه المجموعة مخصصة للمعالجة المحاسبية لاعدام الديون ، ولتكوين أو تعديل المخصصات باستخدام حساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٣٠) الى صفحة (٢٤٢) ونختتم هذه المجموعة بتمرين خاص بتسوية حسابات الاستخدامات فى نهاية السنة المالية .

التمرين الاول

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٥٠ ديون معدومة ـ ٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك •

فاذا علمت :

١ ـ تقرير اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص •

٢ ـ تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٦٠٠ جنيه •

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة •

٢ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية •

التمرين الثانى

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٢٥٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ٠

فاذا علمت :

١ ـ تقرر اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ٠

٢ ـ تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٦٠٠ جنيه ٠

فالمطـــلوب :

١ ـ قيــود التسوية اللازمة ٠

٢ ـ بيان تاثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الثالث

المطلوب حل التمرين السابق بفرض ان رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بميزان المراجعة ٦٥٠ جنيه ٠

التمرين الرابع

فيما يلى البيانات الخاصة بمخصص الصيانة خلال السنة المالية المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ :

١ ـ رصيد المخصص فى ٧/١ مبلغ ٧٠٠ جنيه ٠

٢ ـ المبلغ الثابت للمخصص ١١٠٠٠ جنيه ٠

٣ ـ التكاليف الفعلية للصيانة كما يتضح من اخطار التكاليف ١٠٧٠٠ جنيه (١٦٠٠ أجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ٣٥٠ تامينات اجتماعية ـ ٨٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود خلال السنة ، وتصوير حساب مخصص الصيانة خلال السنة ٠

التمرين الخامس

المطلوب اعادة حل التمرين السابق بفرض أن التكاليف الفعلية للصيانة كانت ١١٩٠٠ جنيه (١٦٠٠ اجور نقدية ـ ٥٠ مزايا عينية ـ ٣٥٠ تامينات اجتماعية ـ ٩٦٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

التمرين السادس

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب قيود التسوية اللازمة :

١ ـ بلغت فروق مكافاة ترك الخدمة ٨٠٠ جنيه ٠

٢ ـ بلغت رسوم الانتاج عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٥١٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها أول العام وآخره ٨٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالى ٠

٣ ـ بلغت اهلاكات الفترة الاخيرة ٦٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٤ ـ بلغ فرق الايجار المحسوب ١٤٠٠ جنيه ، كما بلغ فرق الفوائد المحسوب ٤٠٠٠ جنيه ٠

٥ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف أن التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٤٠٠ جنيه (٥٠٠ أجور نقدية ـ ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ـ ٦٨٠ جنيه مستلزمات سلعية ـ ١٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ـ ٢٠ جنيه اهلاك) علما بأن رصيد مخصص الصيانة ١٥٠٠ جنيه

٦ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية أن هناك عجز غير طبيعي فى مخزن الخامات الرئيسية تكلفته ٣٠٠ جنيه ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا بصفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هناك زيادة فى مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة تكلفتها ٩٠٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل ٠

٧ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ١٠٠ جنيه ايجار جراجات ـ ٣٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل وانتقال ـ ٤٠٠ جنيه اعلان ـ ١٨٠ جنيه تعويضات مستحقة للغير ٠

٨ ـ بفحص حسابات عملاء القطاع الخاص تقرر اعدام دين قدره ٣٥٠ جنيه على احدى شركات هذا القطاع ، كما بلغت الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص هذه الديون بالدفاتر ٥٠٠ جنيه ٠

٩ ـ تقوم الشركة بتسوية مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور ، وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز فى تلك الفترة ٣٥٠٠ جنيه (١٠٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠ مزايا عينية ـ ٢٣٠ تامينات اجتماعية ـ ١٩٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١١٠ اهلاك) ٠

● ● ●

المجموعة التاسعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية لحسابات ايرادات النشاط الجارى المتعلقة بالانتاج بسعر البيع ، وهى حسابات صافى مبيعات الانتاج التام وتغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، وما يرتبط بذلك من تعديل أو تكوين مخصص هبوط اسعار الانتاج التام وتسوية فروق جرد مخزون الانتاج التام ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٤٥) الى صفحة (٢٨٢) .

التمرين الأول

فى تاريخ معين خلال شهر مارس ١٩٨١ تمت العمليات الآتية بشركة قطاع عام بخصوص المنتج «س» ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

١ ــ باعت الشركة بالأجل لشركة خاص ما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، ويتضمن هذا المبلغ ٣٠٠٠ رسوم انتاج ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٢٠٠ جنيه .

٢ ــ باعت الشركة بالأجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٦٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشترى ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل (شركة قطاع خاص) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ١٠٠ جنيه .

٣ ــ باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٨٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٥٠ جنيه .

٤ ــ رد للشركة انتاج تام قيمته ٣٠٠ جنيه سبق بيعه خلال الشهر لاحدى شركات القطاع الخاص .

٥ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ٧٦٠٠ جنيه سدادا للمستحق على أحد العملاء (شركة قطاع عام) وقدره ٨٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع .

٦ ــ حصلت الشركة بشيك مبلغ ٥٩٠٠ جنيه سدادا للمستحق على احد العملاء (مصلحة حكومية) وقدره ٦٠٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة .

٧ ــ قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ٢٠٠ جنيه .

التمرين الثانى

وحدة اقتصادية تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات التى تجمعت بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجـــات	جرد ١٩٨١/٣٠		جرد ١٩٨٢/٦/٣٠	
	بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع
منتج «ا»	٤٠٠٠	٤٢٠٠	٣٨٠٠	٤٩٤٠
منتج «ب»	٢٠٠٠	١٩٢٠	١٥٠٠	١٤٤٠
اجمـــالى	٦٠٠٠	٦١٢٠	٥٣٠٠	٦٣٨٠

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٦٠٠٠ مخزون انتـاج تام ـ ٩٠٠ مخصـص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٨٠ مخصصـات أخرى (مخصص هبوط أسـعار الانتاج التام) ٠

فاذا علمت :

١ ـ وجد عجز فى المنتج «ا» تكلفته ٧٠ جنيه ، وأسفر الفحص أن ما تكلفته ٢٠ جنيه من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية وأن أمين المخزن مسئول عن باقى العجز ٠

٢ ـ وجد عجز فى مخزن الخامات تكلفته ٦٠ جنيه يرجع لأسباب طبيعية ٠

٣ ـ تقرر اعدام دين قـدره ٨٠٠ جنيـه مسـتحق على شركة قطاع خاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠

٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخزن الخامات » ٠

التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «ا» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

اولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجات	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
	بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع
منتج «ا»	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٨٤٠٠٠
منتج «ب»	٦٠٠٠٠	٦٦٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠
منتج «جـ»	٧٠٠٠٠	٦٣٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠
اجمـــــالى	١٨٠٠٠٠	١٨٩٠٠٠	٢٣٠٠٠٠	٢٤٤٠٠٠

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٨٠٠٠ مخزون انتاج تـام ـ ١٠٠٠ ارصـدة مدينة أخرى ـ ٩٠٠ خسـائر راسمالية ـ ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٧٠٠ مخصصـات أخرى (مخصص هبوط أسـعار الانتاج التام) ـ ١٥٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ١٩٨١/٦/٣٠ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
« ا »	٤٥٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، كما أسفر عن مسئولية أمين مخزن المنتجات عن باقى العجز ٠
« ب »		٥٠٠	أسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد يرجع الى خطأ فى اثبات اشعارات الاضافة فى بطاقة حركة المنتج ٠

٢ ـ تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط اسعار الانتاج التام سنويا ٠

٣ ـ تقرر اعدام دين قدره ٥٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلـــوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠

٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و «تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٤١٣ » و « مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى ـ مخصص هبوط اسعار الانتاج التام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ٠

٣ ـ بيان تأثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية فى ذلك التاريخ ٠

التمرين الرابع (١)

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «جـ» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجـــات	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠ بالتكلفة	جرد ١٩٨٠/٦/٣٠ بأسعار البيع	جرد ١٩٨١/٦/٣٠ بالتكلفة	جرد ١٩٨١/٦/٣٠ بأسعار البيع
منتج «أ»	٧٠٠٠	٨٤٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠
منتج «ب»	٨٠٠٠	٨٨٠٠	٦٠٠٠	٦٦٠٠
منتج «جـ»	٨٠٠٠	٧٢٠٠	٧٠٠٠	٦٣٠٠
اجمـــالى	٢٣٠٠٠	٢٤٤٠٠	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

---

١) لاحظ ان هذا التمرين يختلف عن التمرين السابق فى احلال كل من مخزون أول السنة وآخرها محل الاخر وما يترتب على ذلك من تعديل رصيد مخصصات اخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) بميزان المراجعة ، وكذلك اختلاف مبلغ الدين الذى تقرر اعدامه عند الجرد ، كما يختلف بخصوص نتائج فحص فروق جرد مخزون الانتاج التام ٠

٢٣٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ١٠٠٠ أرصدة مدينة اخرى ـ ٩٠٠ خسائر رأسمالية ـ ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ـ ٨٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ١٥٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ٠

فاذا علمت :

١ ـ بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ١٩٨١/٦/٣٠ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
«أ»	٤٥٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠
«ب»		٥٠٠	أسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد الفعلى يرجع الى اشتماله على كمية من المنتج تم بيعها فى ١٩٨١/٦/٢٩ ولكن لم ترسل للعميل بعد ، علما بأن فاتورة المبيعات قد تم اثباتها فى ذلك التاريخ ٠

٢ ـ تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام سنويا ٠

٣ ـ تقرر اعدام دين قدره ٣٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

فالمطلـــوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة ٠

٢ ـ تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ/٤١٣ » و « مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى ـ مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ٠

٣ ـ بيان تاثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية فى ذلك التاريخ ٠

● ● ●

المجموعة العاشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقى ايرادات النشاط الجارى ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٨٢) الى صفحة (٢٩٤) .

التمرين الأول

بلغت تكلفة المشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة طبقا لاخطارات ادارة التكاليف ٣٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠ اجور ـ ٢٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٦٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٤٠٠ مصروفات تحويلية جارية) ، وهذه المشغولات تتمثل فى ٧٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب و ٢٠٠٠ جنيه قطع غيار و ٢١٠٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، وقد أودعت هذه المشغولات بالمخازن ٠

والمطلوب القيود المتعلقة بهذه المشغولات فى الحسابات المالية ، وحساب « المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة » ، وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » ، وبيان تأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر مارس ١٩٨٠ . والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية خاصة بشركة قطاع عام . وبلغت قيمة الفاتورة ٨٠٠٠ جنيه ٠

ثانيا : باعت الشركة بالأجل ما يلى :

١ ـ انتاج تام لمصلحة حكومية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشترى ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة ، وحسب لذلك قيمة تقديرية ١٠٠ جنيه ٠

٢ ـ انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٨٠ جنيه ٠

ثالثا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن ٠

● ● ●

المجموعة الحادية عشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقى حسابات الموارد (الاعانات وايرادات الأوراق المالية والايرادات التحويلية) ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٢٩٥) الى صفحة (٣١٦) .

التمرين الاول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت خلال شهر سبتمبر ١٩٨١ بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : خردت الشركة الات تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، علما بانها مشتراه قديمة وانها اهلكت بالكامل حتى ١٩٨١/٦/٣٠ (معدل اهلاك هذا النوع من الآلات كما هو وارد بملحق النظام المحاسبى ١٠٪) ٠

ثانيا : استحقت الايرادات الآتية وحصلت بشيكات :

١ ـ ١٢٠٠ جنيه الفائدة السنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٩٠٠ جنيه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كايراد مستحق لتلك السنة ٠

٢ ـ ١٥٠٠ جنيه اعانة تصدير ٠

ثالثا : باعت الشركة ما يلى :

١ ـ مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٨٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع عام ، علما بأن تكلفتها ٧٠٠ جنيه ٠

٢ ـ أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ٠

٣ ـ مخلفات انتاج بمبلغ ٥٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع عام ، علما بأن قيمتها الدفترية ٤٥٠ جنيه ٠

٤ ـ مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن هذه المخلفات سبق ايداعها بالمخزن بدون قيمة ٠

٥ ـ استثمارات فى أوراق مالية محلية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ٨٣٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بها ٤٠٠ جنيه ٠

رابعا : دفعت الشركة ما يلى :

١ ـ رصيد أحد الموردين (شركة قطاع عام) وقدره ١٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٣٪ طبقا لشروط الدفع ٠

٢ ـ تعويض قدره ٢٠٠ جنيه بشيك ٠

التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : باعت الشركة ما يلى :

١ ـ مخلفات انتاج بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ١٠٥٠ جنيه ٠

٢ ـ مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٢٠ جنيه لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ٢٥٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك ٠

٣ ـ قطع غيار تالفة بمبلغ ٦٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن تكلفتها ٨٠٠ جنيه ٠

ثالثا : حصلت الشركة بشيك ايرادات أوراق مالية تخص السنة الماضية قيمتها ٥٠٠ جنيه ، وقد أخذ ذلك في الحسبان عند تسوية موارد تلك السنة ٠

● ● ●

المجموعة الثانية عشرة

هذه المجموعة مخصصة للتسوية الدورية للمنصرف من السلفة المستديمة ، وهذا المنصرف قد يعالج :

١ ـ كاستخدامات كما هو الحال بالنسبة لمصروفات الصيانة والتلغراف والبريد والدمغة ٠

٢ ـ كتسوية للموارد ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف مقابل نقل المبيعات ٠

٣ ـ كسداد لالتزامات مثبتة في الدفاتر ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف سدادا للاحكام القضائية والاجور المستحقة السابق ارتجالها للخزينة ٠

٤ ـ كاصل ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف كسلف للعاملين ٠

ويلاحظ ان قيد استحقاق المنصرف من السلفة يتعلق فقط بالمبالغ التى يتم تكييفها محاسبيا كاستخدامات أو تسوية لموارده ٠

التمرين الاول

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ٤٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٥٠ قطع غيار من شركات قطاع خاص للاستخدام مباشرة ـ ٢٠ فواتير استهلاك مياه ـ ٦٠ مصروفات صيانة وسائل نقل بواسطة شركات قطاع خاص ـ ٤٠ اشتراك التليفون ـ ٢٠ تلغراف ـ ٥٠ طوابع بريد ـ ٣٠ طوابع دمغة ـ ٩٠ أحكام قضائية سبق استقطاعها من الاجور النقدية ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بانه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك ٠

التمرين الثانى

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ١٠٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠ أدوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة ـ ٥٠ مصروفات صيانة سيارات بواسطة شركة قطاع خاص ـ ٦٠ علاقات عامة واستقبال ـ ٧٠ بدلات انتقال ـ ٤٠ اشتراك التليفون والمكالمات الزائدة ـ ٢٠ تلغراف ـ ٥٠ بريد ـ ٤ دمغة ـ ١٢٠ تكاليف تجديد رخص سيارات ويشمل ذلك ١٠٠ ضريبة و ٢٠ تأمين اجبارى ـ ٥٠ ايجار جراجات ـ ٢٠ تبرعات ـ ٩٠ تأجير سيارات من شركات قطاع خاص لنقل مبيعات الانتاج التام ـ ٨٠ تعويض اصابة عمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ٩٠ صافى اجور عاملين عن الشهر الماضى والذى سبق ارتجاعه لخزينة الشركة ـ ٧٠ سلف للعاملين ٠

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بانه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك ٠

● ● ●

المجموعة الثالثة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد حساب العمليات الجارية واستخراج نتيجة العام بتصوير كل من المرحلة الأولى والثانية لهذا الحساب ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣١٨) الى صفحة (٣٢٩) .

ويلاحظ ان تمارين هذه المجموعة تتطلب كل من قيود التسوية وقائمة تسوية حسابات النتيجة (استخدامات وموارد) كتمهيد لتصوير حساب العمليات الجارية ٠

وقد روعى فى التمارين تنوعها من حيث طبيعة التسويات أو نتيجة العام (فائض قابل للتوزيع أو عجز جارى) ٠

التمرين الاول

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٦٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ٥٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٥٥٠٠ مزايا عينية ـ ١١٥٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٩٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٥٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٩٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٥٠ ايجارات فعلية ـ ٨٣٠ فوائد محلية ـ ٥٠٠ خسائر رأسمالية ـ ١٢٠ ديون معدومة ـ ١٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٨٠ ضرائب دخلية ٠

أرصدة دائنة : ٢١٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ١٥٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٢٠٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٩٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٣٠٠ فوائد دائنة ـ ٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تقوم الشركة بتقديم بعض المزايا العينية للعاملين بها بالمجان ، ويتم تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية شهريا ، وبلغت تكاليف هذه المراكز خلال الشهر الأخير ٥٢٥ جنيه (١٥٠ أجور نقدية ـ ٣٠ مزايا عينية ـ ٣٥ تأمينات اجتماعية ـ ٢٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠ اهلاك) ٠

٢ ـ تبلغ اهلاكات الفترة الاخيرة ٣٠٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٣ـ تبلغ الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٨٢٠٠ جنيه والرسوم الجمركية عن المخزون منها أول العام وآخره ٨٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه على التوالى ٠

٤ ـ تبين من فحص الحسابات وجود مستحقات كما يلى : ١٠٠ ايجار وسائل نقل ـ ٧٠ فوائد مستحقة للبنك عن السحب على المكشوف ٠

٥ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٤٠٠ جنيه ٠

٦ ـ يبلغ فرق الايجار المحسوب ٦٠٠ جنيه ويبلغ فرق الفوائد المحسوبة ١٥٠٠ جنيه ٠

٧ ـ كانت البيانات المتعلقة بمخزون الانتاج التام كما يلى : تكلفة مخزون الانتاج التام أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه (وقيمته على أساس أسعار البيع ١٣٠٠٠ جنيه) وتكلفة مخزون الانتاج التام آخر السنة ٩٠٠٠ جنيه (وقيمته بأسعار البيع ١١٧٠٠ جنيه) ٠ وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى منتج معين تكلفته ٣٠٠ جنيه ، ونظرا لعدم تحديد المسئول قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز ٠

وبفرض أن الضريبة على أرباح العام طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٣١٥٠ جنيه ، فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة (قيود قفل الاستخدامات والموارد غير مطلوبة) ، وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية) ٠

التمرين الثانى

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ٣٢٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٠٠٠ مزايا عينية ـ ١٢٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٨١٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٧٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٠٠ ايجارات فعلية ـ ٩٠٠ فوائد محلية ـ ٤٠٠ خسائر رأسمالية ـ ٢٥٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب دخلية ٠

أرصدة دائنة : ١٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ١٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ١٢٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٢٠٠ فوائد دائنة ـ ٣٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تبلغ اهلاكات الفترة الأخيرة ٢٩٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه تخص أصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٢ ـ لم تقيد بالدفاتر مشغولات داخلية تامة تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب تكلفتها ٢٠٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ١٠٠ جنيه أودعت بالمخازن ٠

٣ ـ تبلغ رسوم الانتاج على المستلزمات السلعية المشتراه خلال العام ٥٠٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها اول العام وآخره ٥٠٠ جنيه و ٦٠٠ جنيه على التوالى ٠

٤ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تقرر اعدام دين قدره ١٥٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال ، كما تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه ٠

٥ ـ بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين أن رصيدها يتضمن ٤٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج التام ٠

٦ ـ يبلغ فرق الايجار المحسوب ١٠٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٧٠٠٠ جنيه ٠

٧ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل ـ ١٠٠ جنيه ايجار جراجات ـ ٤٠٠ جنيه ايرادات تشغيل للغير ٠

٨ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٨٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١١٢٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٣٨٠٠ جنيه ٠

وبمطابقة نتائج جرد المخزون فى نهاية السنة على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى بعض المنتجات تكلفته ٥٠٠ جنيه ، وأسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن هذا العجز ٠ وبفحص مفردات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن منتجات تكلفتها ١٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ٦٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام بالدفاتر ٢٠٠ جنيه ٠

٩ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتاج غير التام ١٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة ٨٠٠ جنيه ٠

والمطـــلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية) ٠

التمرين الثـالث

اسـتخرجت الأرصـدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العـام بتـاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٨٦٠٠ مخزون انتـاج تـام (١٩٦٠٠ قيمة المخزون بأسـعار البيع) ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٧٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) ـ ١٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٨٠٠ مزايا عينية ـ ٥٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٣٥٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٧٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠ ضرائب اخرى ـ ٩٩٠٠ اهلاك ـ ٥٣٠ ايجـارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ٥٠٠ تعويضات وغرامات ـ ٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٥٠ ضرائب عقارية ـ ٢٠٠ ضرائب دخلية ـ ١٠١٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٧٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٣٠٠ خدمات مباعة ـ ٢٠٠ مخلفات انتاج ـ ١٥٠٠ اعانات انتاج ـ ١٢٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٢٠٠ ايجارات دائنة ـ ٣٠٠ ايرادات سـنوات سـابقة ـ ٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تبلغ فروق مكافأة ترك الخدمة ٤٠٠ جنيه ٠

٢ ـ يبلغ الاهلاك الخاص بالفترة الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه منه ٣٠٠ جنيه خاص باصول تم اهلاكها دفتريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الدفاتر فى الفترات السابقة تبين أنها تشمل ١٨٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسـب هذا المبلغ على أسـاس معدلات الاهـلاك الواردة بملحق النظـام المحاسبى ٠

٣ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلى :

أ) رصيد احدى المصـالح الحكومية ٦٠ جنيه يمثل مبالغ سـبق أن خصـمتها هذه المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد ٠

ب) رصيد احدى شركات القطاع العام ٧٠ جنيه يمثل خصومات ممنوحة لها ولم يتم تسوية ذلك عند السداد ٠

جـ) تقرر اعدام ٤٠٠ جنيه مستحقة على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال ٠

د) تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ٠

٤ ـ يبلغ فرق الايجـــار المحســـوب ٨٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحســـوبة ٣٤٠٠ جنيه ٠

٥ ـ باعت الشركة فى ٦/٢٩ انتاج بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، وقيـد هذا المبلغ بالكامل لحساب صافى مبيعات مع انه يتضمن مبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج ٠

٦ ـ تبين من قوائم جرد المخزون ما يلى :

أ) تكلفة مخزون الانتاج التام ١٢٤٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ١٤٠٠٠ جنيه وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن أصناف تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه ٠

ب) هناك فاقد طبيعى فى مخزن الخامات تكلفته ٢٠٠ جنيه ٠

٧ ـ علاوة على ما سبق تبين من فحص حسابات النتيجة ما يلى :

أ) هناك ايرادات اوراق مالية مستحقة قيمتها الاجمالية ٦٠٠ جنيه وقيمتها بعد خصم الضريبة ٥٠٠ جنيه ٠

ب) استأجرت الشركة من بداية السنة المالية مخزن ايجاره الشهرى ٣٠ جنيه وجراج ايجاره الشهرى ٢٠ جنيها ٠

جـ) استأجرت الشركة احدى السيارات لنقل العاملين من اماكن التجمع ابتداء من ١٩٨١/٥/١ بايجار شهرى ١٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاث شهور ، وقد دفعت الشركة ايجار الثلاثة اشهر الأولى فى ذلك التاريخ وقيد المبلغ على الاستخدامات ٠

د) هناك ضرائب عقارية مستحقة قيمتها ٥٠ جنيه ٠

والمطلوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية ٠

التمرين الرابع

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٥٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمته باسعار البيع ٦٠٠٠) ـ ١٥٠٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ٣٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٩٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٣٠٠ ضرائب اخرى ـ ٢٠٠٠ اهلاك

ـ ٣٠٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ١٩٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية

ارصدة دائنة : ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ١٦٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٤٨٢٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٠٠ ايرادات اوراق مالية ـ ٤٠٠ ايرادات متنوعة ٠

فاذا علمت :

١ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٣٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٣٦٠٠ جنيه ٠

٢ ـ التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ١٧٠٠ جنيه (٨٠٠ اجور نقدية ـ ٢٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

٣ ـ اهلاك الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، وفرق الايجار المحسوب ٢٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٩٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٨٠٠ جنيه ٠

٤ ـ بمراجعة حساب صافى مبيعات انتاج تام تبين ان فاتورة بتاريخ ١٩٨١/٦/٢٨ وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه قيدت بالكامل لهذا الحساب مع ان هذا المبلغ يتضمن ٣٠٠ جنيه حصيلة خزانة ٠

فالمطلوب :

١ ـ قيود التسوية ٠

٢ ـ قائمة تسوية حسابات الاستخدامات والموارد ٠

٣ ـ حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

التمرين الخامس

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام التجارية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٩٥٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠٠ مزايا عينية ـ ١٥٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٢٥٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٨٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٨٠٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ٤٠٠ ضرائب أخرى ـ ٣٠٠٠ اهلاك ـ ٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٨٠٠ فوائد محلية ـ ١٠٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية ٠

أرصدة دائنة : ٣٠٠٠ خدمات مباعة ـ ١١٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٢٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ ـ تكلفة مخزون البضائع ١٢٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٦٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة كانت ٨٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ١١٠٠٠ جنيه ٠

وبفحص مكونات قوائم جرد المخزون آخر السنة تبين أن هناك بضائع تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ٢٥٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار البضائع فى الدفاتر ٢٠٠ جنيه ٠

٢ ـ اهلاكات الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٣ - فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٢٠٠٠ جنيه .

٤ - لم تثبت بالدفاتر الهدايا والعينات المقدمة لعملاء الشركة فى أواخر الشهر الأخير والتى تبلغ قيمتها ٢٠٠ جنيه ، كما لم يثبت بالدفاتر القيمة التقديرية لنقل مبيعات البضائع بواسطة سيارات الشركة وقيمتها ٧٠٠ جنيه .

٥ - الديون المشكوك فى تحصيلها ١٥٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بالدفاتر ١٧٠٠ جنيه .

٦ - المستحقات على الشركة كما يلى : ٢٠٠ جنيه اعلان مستحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون - ١٠٠ جنيه ايجار مخازن - ٣٠٠ جنيه ايجار سيارات من شركة قطاع خاص مستخدمة لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .

والمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة .

٢ - قائمة تسوية حسابات النتيجة .

٣ - حساب العمليات الجارية (المرحلة الأولى والثانية فقط) .

التمرين السادس

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام - ٣٠٠٠٠ أجور نقدية - ٢٥٠٠ مزايا عينية - ٤٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ٣٧٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٨٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٧٠٠ ضرائب أخرى - ٩٦٠٠ اهلاك - ٦٠٠ ايجارات فعلية - ٨٠٠ فوائد محلية - ٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٢٠٠ ضرائب عقارية - ٥٠٠ ضرائب دخلية .

ارصدة دائنة : ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ١١٠٠٠٠ صافى مبيعات أنتاج تام - ٣٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ٥٠٠ مخلفات انتاج - ١٠٠ ايرادات أوراق مالية - ٢٠٠ فوائد دائنة - ٥٠٠ ايرادات منوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ - الاهلاك الخاص بالفترة الربع سنوية الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه ويتضمن ذلك ٤٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الفترات الثلاث السابقة تبين أنها تشمل ١٢٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى الموحد .

٢ ـ بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلى : (أ) رصيد عميل قطاع عام خدمات (مصلحة حكومية) ٥٠ جنيه يمثل مبالغ سبق ان خصمتها المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسوينها فى حينها . (ب) رصيد عميل (قطاع عام اعمال) ١٠٠ جنيه يمثل خصومات نقدية ممنوحة له ولم يتم تسويتها فى حينها . (جـ) رصيد عميل (قطاع خاص اعمال) ٤٠٠ جنيه انقطع الأمل فى تحصيله وتقرر اعدامه . (د) الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٣ ـ استاجرت الشركة احدى السيارات لنقل العاملين من أماكن التجمع ابتداء من ١٩٨٢/٦/١ بايجار شهرى ٣٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاثة شهور ، وقيد المدفوع فى ذلك التاريخ على الاستخدامات .

٤ ـ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٣٥٠٠ جنيه .

٥ ـ يتضمن حساب صافى مبيعات انتاج تام مبلغ ٨٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة من عميل تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد .

٦ ـ تتضمن قوائم جرد مخزون الانتاج التام البيانات الآتية :

بيـان	جرد ٨١/٦/٣٠		جرد ٨٢/٦/٣٠	
	بالتكلفة	بسعر البيع	بالتكلفة	بسعر البيع
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
منتج (أ)	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج (ب)	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

والمطلـوب :

١ ـ قيود التسوية اللازمة .

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة غير مطلوبة) .

● ● ●

المجموعة الرابعة عشرة

هذه المجموعة خاصة ببيان أثر معلومات معينة على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية ، على ان يسبق ذلك قيود التسوية واعداد قوائم تسوية جزئية بقدر المعلومات المعطاة ، وحيث ان هذه المعلومات غير كافية لتحديد نتيجة العام وتصوير ميزانية كاملة يلاحظ عدم تجميع قوائم التسوية أو حساب العمليات الجارية أو الميزانية ٠

التمرين الاول

فيما يلي بعض أرصدة حسابات الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/١٠ (المبالغ بالجنيهات) :

اصول : ١٥٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمة المخزون اسعار البيع ١١٥٠٠) ـ ١٢٠٠٠ عملاء ـ ٧٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٢٠٠ أرصدة مدينة أخرى ٠

خصوم : ١٧٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ١٦٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) ـ ٩٠٠٠ موردون ـ ٩٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ٠

استخدامات : ٢٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٢٠٠٠ مزايا عينية ـ ٥٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٧٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٩٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ اهلاك ـ ٦٠٠ ايجارات فعلية ـ ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م٠ الاهلاك٠

موارد : ١٠٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ خدمات مباعة ـ ٥٠٠ [illegible] ـ ٢٠٠ ايرادات سنوات سابقة ـ ٨٠٠ ايرادات متنوعة ٠

وفيما يلي بعض المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ بغرض تسوية الحسابات [illegible] لاعداد الحسابات والقوائم الختامية :

١ ـ يبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٢٩٠٠ جنيه ٠

٢ ـ بفحص دفاتر العملاء تبين أن هناك ديون معدومة على بعض عملاء [illegible] اعمال قيمتها ٦٠٠ جنيه ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ٠

٣ ـ تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٨٠٠ جنيه (٩٠٠ اجور نقدية ـ ٢٠ مزايا عينية ـ ١٨٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٢٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك) ٠

٤ ـ كانت المقدمات والمستحقات كالآتى : ٧٠ جنيه ضرائب مقدمة عن السيارات ـ ٢٠٠ ايجارات مخازن مستحقة ـ ١٠٠ فوائد مستحقة عن الاقراض للغير ٠

٥ ـ هناك عجز فى مخزن الخامات يبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا العجز يدخل ضمن المعدلات العادية ·

٦ ـ يبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٦٠٠٠ جنيه وقيمته على أساس أسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه ·

٧ ـ لم تقيد القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج التام بواسطة سيارات الشركة وقدرها ٢٠٠ جنيه ·

٨ ـ بفحص حسابات الموردين تبين انها تشتمل على ٤٠٠ جنيه تمثل خصومات ممنوحة من الموردين ، ولم يقيد ذلك فى حينه ·

والمطلوب (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية ·

٢ ـ قائمة تسوية الحسابات ·

٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية ·

التمرين الثانى

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) .

أرصدة مدينة : ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام (٨٨٠٠ قيمة المخزون باسعار البيع) ـ ١٠٠٠٠ عملاء ـ ٥٠٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ١٤٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٥٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٣٠٠٠ مزايا عينية ـ ١١٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٧٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٩٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٢٠٠٠ اهلاك ـ ١٥٠٠ فوائد محلية ـ ٦٢٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ·

ارصدة دائنة : ٩٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٨٠٠ مخصصات أخرى (مخصص صيانة) ـ ١٩٠٠٠ بنك سحب على المكشوف ـ ٧٦٠٠ موردون ـ ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠ فوائد دائنة ·

وفيما يلى المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ :

١ ـ المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه فاتورة ملابس توحيد الزى مستحقة لاحدى شركات القطاع العام ـ ١٠٠ جنيه فوائد عن الاقراض للغير ·

٢ ـ تتضمن الاهلاكات المثبتة ٨٠٠ جنيه اهلاك اصول مشتراه قديمة علما بان هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ·

٣ ـ بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص وقدره ٥٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٨٠٠ جنيه ·

٤ ـ التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ٥٤٠٠ جنيه (١٧٠٠ اجور نقدية ـ ٦٠ مزايا عينية ـ ٢٤٠ تامينات اجتماعية ـ ٢٣٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٩٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ اهلاك) ٠

٥ ـ تبين من كشف الحساب الوارد من البنك أن عمولة ومصروفات البنك الدورية وقدرها ٥٠ جنيه لم تثبت فى الدفاتر ، كذلك لم يثبت فى الدفاتر فوائد السحب على المكشوف وقدرها ٢٠٠ جنيه ٠

٦ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٧٥٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه٠ وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى منتج معين تكلفته ١٠٠ جنيه ، واسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن هذا العجز ٠

والمطلوب : (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية ٠
٢ ـ قائمة تسوية الحسابات ٠
٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية٠
٤ ـ تصوير حساب مخصص الصيانة كما يظهر خلال السنة المالية علما بأن رصيده فى ١/٧/١٩٨٠ مبلغ ٢٠٠ جنيه ٠

التمرين الثالث

شركة قطاع عام تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر وقوائم الشركة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد (المبالغ بالجنيهات) :

المنتجات	جرد ٣١/١٢/١٩٧٧		جرد ٣١/١٢/١٩٧٨	
	بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع
منتج (أ)	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	١٩٨٠٠	٢١٧٨٠
منتج (ب)	١٢٠٠٠	١٠٨٠٠	٨٠٠٠	٧٢٠٠
اجمالى	٣٢٠٠٠	٣١٨٠٠	٢٧٨٠٠	٢٨٩٨٠

ثانيا : ارصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ٣١/١٢/١٩٧٨ (المبالغ بالجنيهات) :

ارصدة مدينة : ٣٢٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ١٥٦٠٠ عمـلاء ـ ٢٠٠٠ فوائد محلية ـ ٩٧٠٠ أهلاك ـ ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م· الاهلاك ·

ارصدة دائنة : ٢١٠٠٠ مخصص أهلاك ـ ٥٠٠ مخصص د· م· فى تحصيلها ـ ١٢٠٠ مخصصات اخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ٢٩٧٠٠ بنك سحب على المكشوف ـ ٣٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٢٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠ ايرادات سنوات سابقة ·

فاذا علمت :

١ ـ فوائد السحب على المكشوف عن الشهر الاخير وقدرها ٣٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر ·

٢ ـ فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٣٦٠٠ جنيه ·

٣ ـ أعدم دين على شركة قطاع خاص قدره ٦٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه ·

٤ ـ اهلاك الفترة الاخيرة ٣٢٠٠ جنيه ، وبفحص اهلاك الفترة السابقة تبين انها تتضمن ٢٠٠ جنيه اهلاك سيارات لم تستخدم اطلاقا فى تلك الفترة ، علما بأن هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ·

فالمطـــلوب (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيـــود التسوية ·

٢ ـ قائمـــة تسـوية الحسـابات ·

٣ ـ بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية·

التمرين الرابع

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

١٩٠٠٠ مخزن الخامات ـ ١٦٠٠٠ مخزون انتاج تام (١٧٦٠٠ قيمة المخزون باسعار البيع) ـ ٢٥٠٠٠ عملاء ـ ٢٠٠٠ ارصدة مدينة اخرى ـ ٤٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٧٤٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٣٢٠٠٠ اهلاك ـ ٥٠٠ خسـائر راسـمالية ـ ٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ١٨٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٨٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٥٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط اسعار الانتاج التام) ـ ٢٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ·

وفيما يلى بعض المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ :

١ ـ تستأجر الشركة سيارات لنقل العاملين من مراكز التجمع ابتداء من ١٩٧٥/٣/١ بايجار شهرى ٤٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ستة شـهور ولا يزال عقـد ايجار هذه السيارات ساريا ومنفذا حتى الآن ·

٢ ـ اهلاك الفترة الاخيرة ١٠٠٠٠ جنيه ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الفترات الثلاث السابقة تبين أنها تتضمن اهلاك وسائل نقل وانتقال تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه بمعدل ٢٥٪ سنويا مع ان المعدل الوارد بملحق النظام المحاسبى ٢٠٪ سنويا ٠

٣ ـ بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص وقدره ٦٠٠ جنيه ، كما تبين ان الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٩٠٠ جنيه٠

٤ ـ هناك عجز فى مخزن الخامات تكلفته ٤٠٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ما تكلفته ١٠٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، وقررت الشركة ان تتحمل باقى العجز نظرا لعدم تحديد المسئولية عن هذا العجز ٠

٥ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ١٥٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٨٠٠٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة الاصناف تبين وجود عجز تكلفته ١٨٠ جنيه ، وبالفحص تبين أن ما تكلفته ٣٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، واعتبر أمين المخزن مسئولا عن باقى العجز ٠

والمطلوب : (فى حدود المعلومات السابقة) :

١ ـ قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية الحسابات (مبوبة بحسب الاصول والاستخدامات والخصوم والموارد) ٠

٢ ـ بيان أثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية٠

● ● ●

المجموعة الخامسة عشرة

هذه المجموعة خاصة بتوزيع الفائض واعداد حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣٣٠) الى صفحة (٣٣٥) . والتمرين الأخير فى هذه المجموعة يعالج ربط نتيجة العام (الفائض القابل للتوزيع) بالميزانية مع تصويرها طبقا للنموذج الوارد بالكتاب من صفحة (٣٥٠) الى صفحة (٣٥٥) .

التمرين الأول

راس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ختام سنة مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ٤٠٥٠٠ جنيه (ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنيه أرباح رأسمالية) ٠ فاذا علمت انه تقرر تكوين احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه ، فالمطلوب :

١ ـ قائمة توزيع الفائض ٠

٢ ـ قيود اثبات توزيع الفائض (قبل اعداد الميزانية) ٠

٣ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

التمرين الثانى (١)

راس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ختام سنه مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ١٠٥٠٠ جنيه (ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنيه أرباح رأسمالية) ،

والمطلوب :

١ ـ قائمة توزيع الفائض ٠
٢ ـ قيود اثبات توزيع الفائض (قبل اعداد الميزانية) ٠
٣ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

التمرين الثالث

فيما يلى الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨١/٦/٣٠ وذلك بعد استخراج نتيجة العام أى بعد تصوير المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ١٠٠٠٠٠ اراضى ـ ١٥٠٠٠٠ مبانى وانشاءات ـ ٣٠٠٠٠٠ الات ومعدات ـ ٤٠٠٠٠ وسائل نقل وانتقال ـ ٩٠٠٠ عدد وأدوات ـ ١٧٠٠٠ اثاث ومعدات مكاتب ـ ٧٠٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة ـ ٣٠٠٠٠ تكوين سلعى ـ ٥٠٠٠٠ انفاق استثمارى ـ ٦٦٠٠٠ مخزن الخامات ـ ٨٠٠٠ مخزن الوقود ـ ١٢٠٠٠ مخزن قطع الغيار والمهمات ـ ٧٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ١٥٠٠٠ مخزون انتاج تام ـ ٢٠٠٠٠ سندات حكومية وايداع بالبنك المركزى ـ ٨٠٠٠٠ عملاء ـ ٤٠٠٠ مدينون متنوعون ـ ٢٠٠٠ مدينون مختلفون ـ ٧٠٠٠ أرصدة مدينة أخرى ـ ٤٠٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٠٠٠ نقدية بالصندوق ٠

أرصدة دائنة : ٤٠٠٠٠٠ رأس مال مملوك ـ ٢٠٠٠٠ احتياطى قانونى ـ ٢٠٠٠٠ أحتياطى يستثمر فى سندات حكومية ـ ٢٤٠٠٠ احتياطى ارتفاع اسعار الأصول ـ ٥٠٠٠ احتياطيات أخرى (احتياطى راسمالى) ـ ١٥٠٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٤٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عليها ـ ٦٠٠٠ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ـ ٢٠٠٠٠ قروض محلية طويلة الأجل ـ ٣٨٠٠٠ بنك سحب على المكشوف ـ ٦٤٠٠٠ موردون ـ ١٤٠٠٠ دائنون متنوعون ـ ٥٠٠٠ دائنو توزيعات ـ ١٢٠٠٠ دائنون مختلفون ـ ٦٠٠٠ أرصدة دائنة أخرى ـ ٩٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٤٢٠٠٠ نتيجة العام (حساب العمليات الجارية) ٠

فاذا علمت ان نتيجة العام تتضمن ٢٠٠٠ جنيه ارباح راسمالية فالمطلوب :

١ ـ قيود توزيع نتيجة العام (الفائض) ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية (المرحلة الثالثة) ٠

٣ ـ الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ٠

● ● ●

---

١) لاحظ أن هذا التمرين يختلف عن التمرين الأول فى مقدار الفائض القابل للتوزيع ٠

المجموعة السادسة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد حساب العمليات الجارية والميزانية ، على أن يسبق ذلك اعداد قائمة تسوية لكل من حسابات الأصول والاستخدامات والخصوم والموارد ، ويلاحظ أن تمارين هذه المجموعة لا تتطلب اجراء قيود التسوية كتدريب لاعداد قوائم التسوية مباشرة من المعلومات الجردية ٠

التمرين الأول

فيما يلى ملخص الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

أرصدة مدينة : ١٣٠٠٠ اصول ثابتة ـ ١٠٠٠ تكوين سلعى ـ ٢٠٠ انفاق استثمارى ـ ٢٣٠٠ مخازن المستلزمات السلعية ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج تام (قيمته على أساس أسعار البيع ٣٣٠٠) ـ ١٠٠٠ استثمارات مالية ـ ٤٠٠٠ مدينون ـ ١٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة ـ ١٥٠٠ نقدية بالصندوق وبالبنوك ـ ٨٢٠٠ أجور نقدية ـ ٣٠٠ مزايا عينية ـ ١٠٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠ اهلاك ـ ٤٠٠ ايجارات فعلية ـ ٢٠٠ فوائد محلية ـ ٦٠٠ ديون معدومة ـ ٢٠٠ ضرائب عقارية ٠

أرصدة دائنة : ١٠٠٠٠ راس المال ـ ٣٠٠٠ احتياطيات ـ ٥٠٠٠ مخصص اهلاك ـ ٢٠٠ مخصصات أخرى (مخصص هبوط أسعار الانتاج التام) ـ ٤٠٠٠ قروض طويلة الأجل ـ ٦٧٠٠ دائنون ـ ٨٠٠ حسابات دائنة مختلفة ـ ١٧٥٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٢٥٠ مشغولات داخلية بالتكلفة ـ ٥٠٠ خدمات مباعة ـ ٦٠٠ اعانات تصدير ـ ٤٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٤١٠ ايرادات متنوعة ٠

وفى ذلك التاريخ تجمعت البيانات الآتية :

١ ـ بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة ١٠٠ جنيه ، وبلغت الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال السنة المالية ٩٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون أول السنة المالية ١٠٠ جنيه وآخرها ١٥٠ جنيه ٠

٢ ـ بلغ اهلاك الفترة الأخيرة ٣٠٠ جنيه وبلغت الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه ٠

٣ ـ بلغت المستحقات كما يلى : ٥٠ جنيه اعلان ، ١٠ جنيه ايرادات أوراق مالية معفاه من الضرائب ، ١٠٠ جنيه اعانات تصدير ٠

٤ ـ لم تقيد تكلفة المشغولات التامة فى الشهر الأخير والمتمثلة فى اثاث لم يستخدم ١٥٠ جنيه ٠

٥ ـ بلغ فرق الايجـار المحسـوب ١٥٠ جنيه وبلغ فرق الفوائد المحسوبة ٤٠٠ جنيه ٠

٦ ـ القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج بواسـطة سـيارات الشركة فى الشهر الاخير وقيمتها ٢٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر ٠

٧ ـ تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠٠ جنيه وقيمته على أساس أسعار البيع ٤٤٠٠ جنيه ، وبفحص قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك منتجات تكلفتها ١٨٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه ٠

والمطـلوب :

١ ـ قائمة تسوية حسابات الميزانية والنتيجة (قيود التسوية غير مطلوبة) ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية والميزانية ٠

التمرين الثـانى

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى نهاية سنه مالية معينة (المبالغ بالجنيهات) :

اصول واستخدامات : ٣٤٠٠٠ أصول ثابتة ـ ٢٥٠٠ مشروعات تحت التنفيذ ـ ١١٠٠٠ مخازن المستلزمات السلعية ـ ٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام ـ ٦٠٠٠ مخزون انتـاج تام (قيمة المخزون باسعار البيع ٧٨٠٠) ـ ٢٠٠٠ استثمارات مالية ـ ٨٠٠٠ مدينون ـ ٢٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة ـ ٣٥٠٠ بنك حساب جـارى ـ ١٦٤٠٠ أجور نقدية ـ ١٣٠٠ مزايا عينية ـ ٢٠٠٠ تامينات اجتماعية ـ ١٦٧٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٩٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٤٨٠ ضرائب اخرى ـ ١٨٠٠ اهلاك

ـ ٥٠٠ ايجارات فعلية ـ ٤٠٠ فوائد محليه ـ ١٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ـ ٣٠٠ ضرائب عقارية ـ ٢٠ ضرائب دخلية (مجموع الاصول ٧٢٠٠٠ ومجموع الاستخدامات ٤٣٥٠٠) ٠

خصوم وموارد : ٣٠٠٠٠ رأس المال ـ ٦٣٠٠ احتياطيات ـ ٩٧٠٠ مخصص اهلاك ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ١٥٠٠ مخصصات أخرى (مخصص صيانة) ـ ٨٢٠٠ قروض طويلة الأجل ـ ١٣٥٠٠ دائنون ـ ٢٠٠٠ حسابات دائنة مختلفة ـ ٤١٣٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ مشغولات داخلية بالتكلفة ـ ٧٠٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٤٠٠ اعانات تصدير ـ ١٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٧٠٠ ايرادات متنوعة (مجموع الخصوم ٧١٥٠٠ ومجموع الموارد ٤٤٠٠٠) ،

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الآتية :

١ ـ تبلغ المستحقات كما يلى : ٦٠ جنيه ايجار جراجات ـ ٥٠٠ جنيه ايرادات تشغيل للغير ـ ١٠٠ جنيه ايرادات اوراق مالية علما بأن قيمتها بعد خصم الضرائب ٨٠ جنيه ٠

٢ ـ يتم تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى نهاية كل ثلاثة شهور وتبلغ تكاليف هذه المراكز فى الفترة الاخيرة ٤٢٠ جنيه (١٦٠ أجور نقدية و ٣٠ تأمينات اجتماعية و ١٧٠ مستلزمات سلعية و ٢٠ مستلزمات خدمية و ٤٠ اهلاك) ، علما بان ما سبق ان دفعه العاملون كمساهمة فى هذه التكاليف تبلغ ١٢٠ جنيه ٠

٣ ـ يقيد الاهلاك فى نهاية كل ثلاثة شهور ، ويبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٦٤٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا ٠

٤ ـ تبلغ الديون المعدومة بالنسبة لعملاء القطاع الخاص اعمال ٢٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ، وفروق مكافأة ترك الخدمة ٣٠٠ جنيه ، وفرق الايجار المحسوب ٥٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ١٠٠٠ جنيه ٠

٥ ـ لم تقيد مشغولات داخلية تامة ، علما بانها تتمثل فى اثاث تكلفته ١٥٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ٥٠ جنيه ٠

٦ ـ بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين أن رصيده يتضمن ٣٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج التام ٠

٧ ـ تبين من اخطارات التكاليف أن التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٣٠٠ جنيه (٤٠٠ أجور نقدية ـ ٨٠ تأمينات اجتماعية ـ ٧٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٢٠ اهلاك) ٠

٨ ـ تبلغ الرسوم الجمركية عن مشتريات المستلزمات السلعية خلال السنة المالية ٩٥٠ جنيه ، علما بأن الرسوم فى مخزون أول السنة المالية وآخرها من هذه المستلزمات ١٥٠ جنيه و ١٠٠ جنيه على التوالى ٠

٩ ـ تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية ان هناك عجز غير طبيعى فى مخزن الخامات الرئيسية تبلغ تكلفته ٣٠٠ جنيه وقد اعتبر أمين المخزن مسئول بصفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هنـاك زيادة فى مخزن قطع الغيار والمهمات المتنوعة تبلغ تكلفتها ٦٢٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل ٠

١٠ ـ تبلغ تكلفة مخزون الانتاج غير التام ٣٥٠٠ جنيه ، وتكلفة مخزون الانتاج التام ٥٠٠٠ جنيه وقيمته باسعار البيع ٦٥٠٠ جنيه ٠

والمطـــلوب :

١ ـ قائمة تسوية الحسابات (قيود التسوية غير مطلوبة) ٠

٢ ـ حساب العمليات الجارية ٠

٣ ـ الميزانيـــة ٠

● ● ●

المجموعة السابعة عشرة

هذه المجموعة مخصصة للحسـابات الختامية التقليدية ٠ وقبـل حل هـذه المجموعة يراجع الكتاب من صفحة (٣٣٩) الى صفحة (٣٥٠) .

التمرين الاول

استخرجت البيانات الآتية من حساب العمليات الجارية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات) :

الجـانب المدين : ٢١٠٠٠ اجـــور ـ ٣٣٥٠٠ مســتلزمات سـلعية ـ ١١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٦٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ١٩٠٠٠ مصروفات تحويلية جارية ـ ٩٠٠٠ تحويلات جارية تخصيصية (منها ٥٠٠٠ ضرائب دخلية) ـ ١٤٠٠٠ الفائض القابل للتوزيع ٠

الجـانب الدائن : ٩٢٩٠٠ صـافى مبيعات انتاج تام ـ ٣٠٠٠ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة (مدين) ـ ١٣٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التـام (مدين) ـ ٨٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة (مدين) ـ ٦٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٥٢٠٠ ايراداتتشغيل للغير ـ ٨٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٩٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ـ ٣٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ـ ٢٠٠٠ اعانات تصدير ـ ٨٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٢٥٠٠ ايرادات تحويلية ٠

فاذا علمت انه تبين من توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ما يلى :

١ ـ تكلفة العمليات الراسمالية : ١٠٠٠ اجور ـ ٣٥٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠ مصروفات تحويلية جارية ٠

٢ ـ تكلفة مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية من الباقى (بعد خصم تكلفة العمليات الرأسمالية) تتسق مع النسب الآتية :

أ) الاجور بنسبة ٤٥٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٠٪ ٠

ب) المستلزمات السلعية بنسبة ٥٠٪ و ٣٥٪ و ١٠٪ و ٥٪ ٠

ج) المستلزمات الخدمية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ١٠٪ و ١٠٪ ٠

د) المصروفات التحويلية الجارية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٥٪ ٠

فالمطــــلوب :

١ ـ قائمة توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المراكز الرئيسية) ٠

٢ ـ حساب الانتاج والمتاجرة ٠

٣ ـ حساب الأرباح والخسائر ٠

التمرين الثانى

من البيانات الآتية المطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة (حساب الأرباح والخسائر غير مطلوب) :

أولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المبالغ بالجنيهات) :

الاستخدامات	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)
اجــــور	٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠
مستلزمات سلعية	٣٥٠٠٠	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
مستلزمات خدمية	٥٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
مصروفات تحويلية جارية	١٥٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠
تحويلات جارية تخصيصية				٨٠٠٠	
اجمــــالى	٨٠٠٠٠	٤١٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٦٠٠٠	٩٠٠٠

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية (المبالغ بالجنيهات) : ١٦٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٥٠٠٠ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة (مدين) ـ ١٢٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (مدين) ـ ١٠٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ـ ٩٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٣٠٠٠ اعانات تصدير ـ ١٢٥٠ ايرادات أوراق مالية ـ ٦٧٥٠ ايرادات تحويلية ٠

التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تقوم بنشاط تجارى ، وقد استخرجت البيانات الاتية من سجلاتها وحساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٧٧/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات) :

اولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة (المبالغ بالجنيهات) :

الاستخدامات	(٥)	(٧)	(٨)
اجـــور		١٥٠٠٠	٥٠٠٠
مستلزمات سلعية		١٠٠٠	٣٠٠٠
مستلزمات خدمية		٤٠٠٠	١٠٠٠
مشتريات بغرض البيع	١٠٠٠٠٠		
مصروفات تحويلية جارية		٢٠٠٠	٤٠٠٠
تحويلات جارية تخصيصية			٢٠٠٠
الاجمـــالى	١٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٥٠٠٠

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية : ٢٠٠٠ خدمات مباعة ـ ١٢٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٥٠٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة (مدين) ـ ١٠٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون

بضائع بغرض البيع (مدين) ـ ١٠٠٠ ايرادات أوراق مالية ـ ١٨٠٠ ايرادات تحويلية ٠

والمطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ٠

● ● ●

المجموعة الثامنة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد قائمة الانتاج والقيمة المضافة ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة (٣٢٥) الى صفحة (٣٢٨) ٠

التمرين الاول

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من حساب العمليات الجارية عن سنة مالية معينة :

الجانب المدين : ٩٥٠٠ اجور نقدية ـ ٨٠٠ مزايا عينية ـ ٢٢٠٠ تامينات اجتماعية ـ ٤٠٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٥٠٠٠ مشتريات بغرض البيع ـ ١٠٠٠ رسوم جمركية ـ ١٣٠٠ رسوم انتاج ـ ٢٠٠ ضرائب اخرى ـ ١١٠٠٠ اهلاك ـ ١٢٠ ايجارات فعلية ـ ٧٨٠ فرق الايجار المحسوب ـ ١٤٠٠ فوائد محلية ـ ٧٠٠ فوائد خارجية ـ ٢٥٠٠ فرق الفوائد المحسوبة ـ ١٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ـ ٢١٠٠٠ فائض العمليات الجارية ٠

الجانب الدائن : ٨٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ـ ٨٠٠ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ـ ١٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ـ ٦٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٧٥٠ ايرادات تشغيل للغير ـ ٧٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ـ ٢٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ـ ٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ـ ٩٠٠ اعانات انتاج ـ ٨٥٠ اعانات تصدير ٠

والمطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

التمرين الثانى

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الاول من المجموعة الحادية عشرة المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

التمرين الثالث

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الخامس من المجموعة الحادية عشر المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٠

• • •

محتـــــويات الكتـــــاب

البــــــاب الأول

تقـــديم النظـــام المحاســـبى المـــوحد

صفحة

الفصل الأول : مقدمة عن النظـــام المحاســـبى الموحد ١١

الفصل الثانى : الاطار العام للدليل المحاســـبى ١٣

الفصل الثالث : ســـمات الدليـــل المحاســـبى ٢٣

المبحث الأول : نبذة عن الحسابات القوميـــة ٢٤

المبحث الثانى : النبويب الى حسابات ميزانية وحســـابات نتيجة ٢٧

المبحث الثالث : اســـتقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجـــة ٣٣

المبحث الرابع : تحليل الحسابات بالدليل الى ســـبع مســـتويات ٣٧

المبحث الخامس : اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة ٤٠

المبحث السادس: ازدواجيـــة الحســـاب الختـــامى ٤١

الفصل الرابع : بصـــمات المـــوازنة النقـــدية ٤٣

الفصل الخامس : الاطـــار العـــام للحســـابات الماليـــة ٤٩

البــــــاب الثانـــــى

حســـــابات الأصـــــول

الفصل الأول : الأصـــول الثابتة والمشروعات نحت التنفيذ ٦٣

المبحث الأول : تبويب عناصر الأصـــول الثابتـــة ٦٣

المبحث الثانى : القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة ٦٤

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لعناصر الأصـــول الثابتة ... ٦٩

الفرع الأول : شراء الأصـــول الثابتة محليا ٦٩

الفرع الثانى : شراء الأصـــول الثابتة من الخارج ٧٤

الفرع الثالث : اعـــداد وتهيئة الأصول الثابتة ٨٠

صفحة

الفصل الثانى : المخــــزون ٨٣

المبحث الأول : مخازن المستلزمات السـلعية ٨٤

الفرع الأول : تبويب مخازن المستلزمات السـلعية ٨٤

الفرع الثانى : القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية ٨٥

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السـلعية ٨٧

المبحث الثانى : مخزون الأنتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيــع ٩١

المبحث الثالث : بضـائع لـدى الغير ٩٤

المبحث الرابع : الاعتمادات المسـتندية لشراء بضـائع ٩٨

المبحث الخامس : حركة الأنتاج التام بسـعر البيع ١٠٤

الفصل الثالث : حسـابات الأصـول الأخـرى ١١١

المبحث الاول : الاقـراض طـويل الأجــل ١١١

المبحث الثانى : الاسـتثمارات الماليـة ١١٣

المبحث الثالث : المدينـون ١١٥

الفرع الأول : العمـلاء ١١٥

الفرع الثانى : اوراق القبض ١١٦

الفرع الثالث : المدينـون المتنوعـون ١١٧

المبحث الرابع : الحسابات المدينة المختلفـة ١١٨

المبحث الخامس : النقـدية بالصـندوق وبالبنـوك ١٢٠

البـــاب الثالـــث

حســابات الخصـــوم

الفصل الأول : مصـادر التمويل الخارجى ١٢٧

المبحث الأول : راس المــال ١٢٧

المبحث الثانى : الاحتياطيـات ١٢٨

المبحث الثالث : المخصصـات ١٣٠

صفحة

الفصل الثانى : مصادر التمويل الخارجى ١٣٢

المبحث الأول : القروض طويلة الأجل ١٣٢

المبحث الثانى : البنوك الدائنة ١٣٤

المبحث الثالث : الدائنون ١٣٥

الفرع الأول : الموردون ١٣٥

الفرع الثانى : أوراق الدفع ١٣٦

الفرع الثالث : الدائنون المتنوعون ١٣٧

المبحث الرابع : الحسابات الدائنة المختلفة ١٤٠

الفرع الأول : الدائنون المختلفون ١٤٠

الفرع الثانى : حساب الأرصدة الدائنة الأخرى ١٤١

الفرع الثالث : المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة ... ١٤٢

الباب الرابع

حسابات الاستخدامات

الفصل الأول : الاجور ١٤٠

المبحث الأول : الاجور النقدية ١٤٥

المبحث الثانى : المزايا العينية ١٥٠

المبحث الثالث : مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ١٥٥

الفصل الثانى : المستلزمات السلعية ١٦٢

الفصل الثالث : المستلزمات الخدمية ١٧٥

الفصل الرابع : المشتريات بغرض البيع ١٨٦

الفصل الخامس : المصروفات التحويلية الجارية ١٨٩

المبحث الأول : الضرائب والرسوم السلعية ١٩٠

الفرع الأول : رسوم جمركية عن المستخدم ١٩٠

الفرع الثانى : رسوم الأنتاج وحصيلة الخزانة ١٩١

الفرع الثالث : ضرائب أخرى ١٩٤

صفحة

المبحث الثانى : الاهــــلاك ١٩٦
المبحث الثالث : الايجارات الفعلية ٢٠٨
المبحث الرابع : فرق الايجار المحسوب ٢٠٩
المبحث الخامس: الفوائد المحلية والخارجيـــة ٢١١
المبحث السادس: فرق الفوائد المحسوبة ٢١٢

الفصل السادس: التحويلات الجارية التخصيصية ٢٢٤
المبحث الأول : التبرعات والاعانات والتعويضـــات ومصروفـــات
السـنوات السابقـة ٢٢٥
المبحث الثانى : الضرائب العقارية والدخليـــة ٢٢٧
المبحث الثالث : الخســائر الراســمالية ٢٢٩
المبحث الرابع : الديــون المعــدومة والمخصـصـــات بخـــلاف
مخصصـــــات الاهــــلاك ٢٣٠

البــــاب الخامس
حســـابات المـــــوارد

الفصل الأول : ايرادات النشـــاط الجارى ٢٤٥
المبحث الأول : صافى مبيعات الانتـــاج التام ٢٤٥
المبحث الثانى : تغير مخزون الانتـــاج بالتكلفة ٢٥٦
المبحث الثالث : فرق تقويم التغير فى مخزون الانتـــاج التام ٢٦٣
المبحث الرابع : المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة ٢٨٢
المبحث الخامس: ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ٢٩١
المبحث السادس: البضائع بغرض البيع ٢٩٢
المبحث السابع : مخلفـــات الانتـــاج ٢٩٤

الفصل الثانى : الاعـــانات وايرادات الأوراق الماليـــة ٢٩٥

الفصل الثالث : الايرادات التحويلية ٢٩٧
المبحث الأول : الفـــوائد الدائنة والايجارات الدائنـــة وايرادات
السنوات السابقة والتعويضات والغرامات ٢٩٨

صفحة

المبحث الثانى : الأرباح الراسمالية ٣٠٠
المبحث الثالث : الايرادات المتنوعة ٣٠١
الفرع الأول : ارباح بيع مخلفات ٣٠٢
الفرع الثانى : ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات ٣٠٥
الفرع الثالث : ديون سبق اعدامها وعمولات ٣٠٧
الفرع الرابع : خصم مكتسب ٣٠٩

الباب السادس

الحسابات والقوائم الختامية

الفصل الأول : حسابات العمليات الجارية ٣١٨
المبحث الأول : قيود التسوية وقيود الاقفال ٣١٩
المبحث الثانى : مراحل حساب العمليات الجارية ٣٢٤
المبحث الثالث : توزيع نتيجة العام (الفائض) ٣٣٠
المبحث الرابع : قائمة الانتاج والقيمة المضافة ٣٣٥

الفصل الثانى : الحسابات الختامية التقليدية ٣٣٩
المبحث الأول : حساب الانتاج والمتاجرة ٣٤٤
المبحث الثانى : حساب الأرباح والخسائر ٣٤٨

الفصل الثالث : الميزانية ٣٥١

ملحق رقم (١) : اسئلة نظرية ٣٩٠
ملحق رقم (٢) : تطبيقات عملية ٣٩٣

● ● ●